وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية
رقم: .....

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع: علوم تجارية
تخصص: محاسبة وتدقيق

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمـــي

من إعداد الطالب: بوقرة نبيل

تحت عنوان

دور المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

دراسة ميدانية –المركب الصناعي التجاري الحضنة–

لجنة المناقشة:

هبال عبد المالك	جامعة المسيلة	رئيســا
ختيم محمد العيد	جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا
بيصار عبد الحكيم	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2016 / 2017

شكر وعرفان

نشكر الله عز وجل ونحمده الذي بفضله استطعنا إنجاز هذا العمل

لا يسعني بعد إتمام هذه المذكرة إلا أن أتوجه بجزيل الشكر والامتنان لأستاذي ومشرفي الموقر الدكتور" **ختيم محمد العيد**" الذي لم يبخل عليا بملاحظاته القيمة وتوجيهاته التي كان بالغ الأثر في إنجاز هذا العمل المتواضع

كما أتوجه بالشكر والتحية إلى كل من ساعدني من بعيد أو قريب ولو بنصيحة في إنجاز هذه المذكرة وشكرا

نبيل بوقرة

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى قرة عيني ونبع الإخلاص والتضحية

أبي وأمي حفظهما الله

إلى الذين عشت بين جوانبهم فوجدت الحب والاحترام والتقدير

إخوتي وأخواتي حفظهم الله

إلى كل من جمعتني به الأقدار عبر طيات الحياة من أصدقاء وزملاء

نبيل بوقرة

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر وعرفان	
خطة الدراسة	
قائمة الجداول والاشكال والملاحق	II-I
مقدمة عامة	أ–د
الفصل الأول: مدخل مفاهيمي لمتغيرات الدراسة	
تمهيد	01
المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي	17–2
المطلب الأول: ماهية التدقيق	8–2
الفرع الأول: التسلسل الزمني لنشأة التدقيق الخارجي	2
الفرع الثاني: تعريف المدقق الخارجي	3
الفرع الثالث: أهمية التدقيق	4
الفرع الرابع: أنواع التدقيق	5
الفرع الخامس: مسؤوليات المدقق	7
المطلب الثاني: علاقة المحاسبة والتدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي	10–8
الفرع الأول: علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي	8
الفرع الثاني: علاقة المحاسبة بالتدقيق الخارجي	9
المطلب الثالث: أدلة الاثبات وإعداد التقرير	10
الفرع الأول: تعريف أدلة الاثبات	13–10
أولا: أدلة الاثبات	10
ثانيا: صفات أدلة الاثبات	10
ثالثا: أنواع أدلة الاثبات	11
الفرع الثاني: إعداد التقرير المدقق الخارجي	17–13
أولا: تعريف التقرير	13
ثانيا: عناصر التقرير	13
ثالثا: خصائص التقرير	14
رابعا: أنواع التقارير المالية	15
المبحث الثاني: الإطار النظري للأداء المؤسسة الاقتصادية	28–18

المطلب الأول: ماهية الأداء في المؤسسة	18
الفرع الأول: تعريف الأداء	19
الفرع الثاني: محددات الأداء	20
المطلب الثاني: خطوات تقييم الأداء وطرق تقييمه	20-22
الفرع الأول: خطوات تقييم الأداء	20
الفرع الثاني: طرق تقييم الأداء	21
المطلب الرابع: تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية	23-28
الفرع الأول: دوافع تحسين الأداء	23
الفرع الثاني: نماذج تحسين الأداء	24
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة	
تمهيد	31
المبحث الأول: عينة الدراسة وتحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات	32-48
المطلب الأول: عينة الدراسة	32
المطلب الثاني: الوسائل الإحصائية المستخدمة	33
أولا: جمع الاستمارات الاستبيان	33
ثانيا: هيكل الاستبيان	34
المطلب الثالث: وصف وتحليل خصائص العينة المدروسة	35
أولا: توزيع أفراد العينة حسب الجنس	35
ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب السن	36
ثالثا: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	37
رابعا: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	38
خامسا: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	39
المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان	
المطلب الأول: تحليل نتائج الاستبيان	41
أولا: معامل ألفا كرونباخ	41
ثانيا: اختبار صدق الاستبيان باستعمال معامل الارتباط بيرسون	41
ثالثا: التوزيع الطبيعي-كولمجروف-سمرنوف	42
المطلب الثاني: إختبار فرضيات الدراسة	42
خاتمة الفصل	49

الخاتمة العامة	51
قائمة المراجع	54
قائمة الملاحق	59
الملخص	

قائمة الجداول و الاشكال

قائمة الجداول

الرقم	البيان	الصفحة
01	الإحصائية الخاصة باستمارة الاستبيان	32
02	سلم ليكارت الخماسي	34
03	مقياس تحديد الأهمية النسبية لمتغيرات الدراسة	35
04	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	35
05	توزيع أفراد العينة حسب السن	36
06	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	37
07	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	38
08	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	39
09	اختبار ثبات فقرات الاستبيان	41
10	معامل ارتباط بيرسون بين محوري الدراسة والمعدل الكلي لفقرات الاستبيان	41
11	اختبار التوزيع الطبيعي لمحوري الدراسة	42
12	النتائج الإحصائية لفقرات المحور الثاني	43
13	نتائج اختبار T-test الفرصية الأولى	45
14	النتائج الإحصائية لفقرات المحور الثالث	46
15	نتائج اختبار T-test الفرضية الثانية	48

قائمة الاشكال

الرقم	البيان	الصفحة
01	النموذج الفكري في تحسين الأداء وأساليبه	25
02	نموذج عملية تحسين الأداء harless	27
05	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	36
06	توزيع افراد العينة حسب السن	37
07	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	38
08	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	39
09	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	40

قائمة الملاحق

الملحق	البيان	الصفحة
01	إستمارة الاستبيان	59
02	مخرجات SPSS	62
03	المحكمين	67

مقدمة

تمهيد

أدى التطور العلمي إلى تغير كل الأفكار والمبادئ الاقتصادية وإحداث تغيرات كبيرة، فتزايدت أهمية التدقيق في عصرنا الحاضر من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا فلم يعد للمالك أي دخل في تسيير المؤسسة بل له الحق في تعيين شخص مستقل يمثله في تدقيق حسابات المؤسسة، ومن هنا ظهر التدقيق مما أدى إلى ظهور المدقق الخارجي.

لقد أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد قادر ومؤهل للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للمؤسسة، حيث أصبح المدقق الخارجي يلعب دورا هاما في الأوساط المالية الحكومية والاقتصادية، وذلك من خلال الثقة التي يضيفها على المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون المؤسسة وكذا مساعدتها في بلوغ أهدافها والتأكد من أن السياسات والخطط الموضوعة من قبل المؤسسة قد تم تطبيقها بصورة جيدة، كما يساعدها على تبني أنظمة رقابية قوية تتابع من خلالها السير العادي لأنشطتها ومتابعة الأداء داخلها وذلك سعيا من المؤسسة إلى الوصول لأداء فعال وكفء بما يخدم غاياتها وأهدافها.

في ظل كل هذه الظروف أصبح تطوير وتحسين وترشيد الأداء في المؤسسات أمرا ملحا لإيجاد أنظمة رقابية وإدارية قوية ومتطورة، تمكنها من المحافظة على وجودها، وتساعدها على الاستخدام الاقتصادي الكفء لمواردها المتاحة مما يكسبها ميزة تنافسية تمكنها من فرض نفسها في السوق، وبالتالي المحافظة على مكانتها واستقرارها.

إشكالية البحث:

من هنا تتبلور الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية؟

وللإجابة على الإشكالية بدقة يستلزم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1- هل للتدقيق الخارجي دور في إعطاء المصداقية للقوائم المالية؟

2- كيف يساهم المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة؟

فرضيات البحث:

وللإجابة على الأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

1- التدقيق الخارجي له دور كبير في إعطاء المصداقية للقوائم المالية للمؤسسة.

2- يساهم المدقق الخارجي من خلال المصادقة على القوائم المالية بعد تصحيح الأخطاء والتلاعبات وتسجيلها في تقريره.

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في العناصر التالية:

- تسليط الضوء على مهنة المدقق الخارجي من خلال استفادة الأطراف والجهات المختلفة (المساهمين، البنوك، العمال...الخ).

- الكشف على حالات الاسراف أو التلاعب والغش ويضمن الشفافية في عملية التسيير.

- التعريف بالمدقق الخارجي ودوره الهام في تحسين أداء المؤسسة.

أهداف البحث:

من الأهداف التي يسعى البحث إليها:

- إبراز الجوانب المتعلقة بنظام الأداء في المؤسسة.

- مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين الأداء المؤسسة.

- التعرف على مدى مساهمة المدقق الخارجي في تحسين الأداء المؤسسة الاقتصادية.

- توضيح العلاقة الموجودة بين التدقيق الخارجي وتحسين الأداء في المؤسسة.

أسباب اختيار البحث:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بالمحاسبة والتدقيق.

- التصاعد التدريجي لدور مدققي الحسابات في الحياة الاقتصادية للمؤسسة.

- تواجد المؤسسة في بيئة مليئة من المخاطر مما أوجب الاهتمام بالمعلومة من حيث دقتها وموثوقيتها، وهذا لا يتحقق الا من خلال المدقق الخارجي نظرا لأهميته في اتخاذ القرارات.

- الرغبة في التعرف أكثر على عمل المدقق الخارجي ومدى تأثيره على أداء المؤسسة.

منهجية البحث:

تستدعي طبيعة البحث استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع، الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية، لهذا استخدمنا المنهج الوصفي في عرض الإطار النظري لكل من التدقيق والأداء والمنهج التاريخي في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي للتدقيق، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على المنهج التحليلي لتحليل معطيات الدراسة، أين قمنا بإعداد قائمة استقصاء لإحدى المؤسسات الاقتصادية في المسيلة والمتمثلة في مطاحن الحضنة، لاستطلاع أرائهم حول الاشكالية الموضوعة للبحث، بالاعتماد على البرنامج الإحصائي*SPSS 22.

صعوبات البحث:

واجهتنا بعض الصعوبات وهي:

– صعوبة المعاملة مع موظفي الشركة من إطارات ومسؤولين وخاصة في عملية استرجاع الاستبيان وكذا شرح بعض العبارات.

– قلة المراجع في مكتبة الكلية المتعلقة بتحسين الأداء في حد ذاتها وبصفة خاصة.

حدود البحث:

الحدود المكانية كانت الدراسة بولاية المسيلة في مطاحن الحضنة، لاستقصاء أراء الإطارات والمسؤولين في المؤسسة، أما الحدود الزمانية فكانت من مارس إلى ماي 2017.

الدراسات السابقة:

1– دراسة الباحثة شدري معمر سعاد، تحت عنوان التقارير المالية للمراجع وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الازمات المالية العالمية –حالة تقرير المراجع حول سونلغاز–أطروحة لنيل شهادة دكتورا، جامعة بومرداس، سنة 2015/2014.

تطرقت الباحثة من خلال هذه الدراسة الى تقييم فعالية تقارير المراجعة في تعزيز موثوقية المعلومات المالية التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية ومساعدة الازمات في تفعيل دور المراجع كأحد أطراف الحوكمة في تعزيز موثوقية التقارير المالية.

2– بوقابة زينب تحت عنوان: "التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية–دراسة حالة مؤسسة المعمل الجزائري الجديد للمصبرات NCA–ROUIBA"، مذكرة ماجيستر، جامعة الجزائر3، 2012/2011.

تطرقت الباحثة من خلال هذه الدراسة على الاهتمام بالتدقيق الخارجي في تحسين الأداء المؤسسة الاقتصادية وإضفاء الثقة والمصداقية حول القوائم المالية، ومنح الضمان لمختلف المتعاملين مع المؤسسة وركزت الدراسة النظر في التدقيق المالي فقط، بل ركزت على تحقيق تطوير وتحسين فعالية الأداء في المؤسسة.

3- عادل بومجان تحت عنوان: "تأهيل الموارد البشرية لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة صناعية الكوابل فرع جنرال كابل بسكرة"، أطروحة دكتورا، جامعة بسكرة، سنة 2015/2014.

تطرق الباحث التعرف على أثر تأهيل الموارد البشرية في تحسين أداء المؤسسة وهذا من مدخلين حديثين هما التمكين الإداري وإدارة المعرفة، والتطرق الى أداء المؤسسة من منظورات بطاقة الأداء المتوازن، والمتمثلة في منظور النمو والتعلم، ومنظور العمليات الداخلية والعملاء والمنظور المالي. وخلصت الدراسة الى العمل على فهم وادارات فلسفة ومضامين التمكين الإداري ومراعاة أبعاده كالتحفيز والعمل على تطبيق ممارسات وعمليات إدارة المعرفة، وتوفير مناخ تنظيمي ملائم وتنظيمات مرنة تتماشى مع السياسات الجديدة للموارد البشرية.

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة:

- سهولة وقراءة الجانب النظري من خلال تلخيص قدر الإمكان عن معلومات التدقيق الخارجي والأداء.
- الاعتماد على برنامج SPSS22 من خلال الوصول إلى صحة الفرضيات من عدمها.
- مساهمة المدقق الخارجي في تحسين الأداء من خلال تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي تطرأ على القوائم المالية.
- التركيز على تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية.

تقسيمات البحث:

تم قسيم البحث إلى فصلين، فصل نظري وفصل تطبيقي بالإضافة إلى مقدمة عامة وخاتمة عامة.

تطرقنا في الفصل الأول الذي جاء تحت عنوان "دور المدقق الخارجي في تحسين الأداء" إلى مبحثين، تناولنا في المبحث الأول الإطار النظري للتدقيق الخارجي بينما تناولنا في المبحث الثاني الإطار النظري للأداء المؤسسة.

أما الفصل الثاني فقد خصص للدراسة الميدانية من خلال إعداد استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة من أجل معرفة مدى مساهمة المدقق الخارجي في تحسين الأداء في مؤسسة مطاحن الحضنة من خلال جمع أراء واطارات المؤسسة.

الفصل الأول

تمهيد

يعيش العالم اليوم تغيرات متسارعة في البيئة الاقتصادية الداخلية والخارجية، إضافة إلى الأهمية الكبرى للمعلومة التي تبنى عليها القرارات التمويلية والتشغيلية فأصبح يحتاج مستخدمو القوائم المالية إلى تقارير منجزة من أطراف خارجية تتضمن تأكيدات واضحة عن وضعية المؤسسة، هذه التقارير من مسؤولية المدقق الخارجي ويقوم الخبير المحاسبي بدور المدقق الخارجي في الجزائر، والتي عادة تتم لأغراض قانونية باعتبارها أنسب الأدوات التي تقوم بفحص مستقل البيانات المالية التي أعدتها المؤسسات لإعطاء صورة حقيقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة وإضفاء الثقة على القوائم المالية.

تسعى المؤسسة دائما لأن تكون في أفضل صورة سواء كانت أمام الملاك أو الموردون أو الزبائن، وحتى تتمكن من ذلك أصبحت المؤسسة اليوم تهتم بتحسين أدائها وبالكيفية التي تستطيع أن تتفوق بها أمام منافسيها.

من أجل توضيح أكثر حول التدقيق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة تطرقنا إلى مبحثين وهما:

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي.

المبحث الثاني: الإطار النظري للأداء في المؤسسة.

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق شكل من أشكال الرقابة، وقد تطور مع تطور الحياة الإنسانية وخاصة الاقتصادية منها، ولقد نال التدقيق اهتماما واسعا في الأوساط المالية والاقتصادية والقانونية وحتى الاجتماعية منها، فمهنة التدقيق موجودة في كل مؤسسة مهما اختلف نوعها، وهذا لما لها من دور في صيانة وحماية أموال المؤسسة ومساعدتها في اتخاذ القرارات المختلفة.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي

للتعرف أكثر على التدقيق الخارجي حاولنا الغوص في موضوع التدقيق الخارجي وكل الجوانب المرتبطة به من نشأة التدقيق الخارجي وأنواعه وأهميته وكذلك أهميته ومسؤولياته.

الفرع الأول: التسلسل الزمني لنشأة التدقيق الخارجي في الجزائر

مرت مهنة التدقيق في الجزائر بالعديد من المراحل نتيجة التحولات في الجوانب السياسية والاقتصادية والاجتماعية المنتهجة بداية من الثمانيات والانفتاح على العالم الخارجي في ظل التجارة الخارجية والاستثمار الأجنبي ويمكن إيجاز مراحل نشأة التدقيق الخارجي في الجزائر إلى[1]:

- الفترة (1962-1969): كان التدقيق الخارجي تتم من طرف وزارة المالية للوقوف على صحة الحسابات واستمدت إطارها التشريعي من اتفاقيات إيفيان والقوانين الفرنسية تميزت هذه المرحلة بفراغ كبير وضعف المهنة نظرا للتخطيط المركزي والتبعية للقوانين الفرنسية ونقص التنظيم والكفاءات.
- الفترة (1969-1988): صدور الامر 71-82 المؤرخ في 1971/12/29 الذي حدد تنظيم مهنة المدقق الحسابات وضبط الممارسة المهنية لها، إضافة إلى صدور الامر 75-25 المؤرخ في 1975/04/29 يتعلق المخطط الوطني المحاسبي والقانون 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 تضمن تشكيل مجلس المحاسبة، مهمته مراقبة المؤسسات والوقوف على صحة وانتظام حساباتها وصدور القانون التوجيهي 88-01 في 1998/01/12 الذي فتح المجال أمام المهنيين المستقلين لموازنة مهنة المدقق وأهم ما يميز هذه الفترة:

- لاتزال المهنة تحت وصابة واحتكار الدولة وتعاني من النقائص وسوء التنظيم.

- استقلالية المؤسسات العمومية وخصوصا للقانون التجاري، وبالتالي ضرورة مراجعة حساباتها والمصادقة عليها.

[1] أحمد حيرش، **محاضرة بعنوان التسلسل الزمني لمهنة محافظ الحسابات**، مقياس تدقيق ومحافظ الحسابات، السنة الثانية ماستر قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016.

- الفترة 1991-1996: صدرت قوانين ومراسيم متعددة نذكر كما يلي:

القانون 91-08 في 1991/04/27 تضمن إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبيين والمدقق الخارجي والمحاسبيين المعتمدين وكلف بالصرف على تنظيم المهنة المرسوم التنفيذي 92-20 في 1991/01/13 تضمن إنشاء مجلس النقابة الخاصة بالمهنة تم قرار المؤرخ 1994/11/07 تعلق بتحديد أتعاب المدقق الخارجي والمرسوم التنفيذي 96-136 في 1996/04/15 تضمن القانون الخاص بأخلاقيات المهنة والمرسوم التنفيذي 96-318 المؤرخ 1996/09/25 تضمن تكليف المجلس الوطني للمحاسبة بالبحث والتطوير في مهنة المحاسبة وأهم ما يميز هذه الفترة:

- التنظيم الفعلي للمهنة بالتحديد الهيئة المستقلة المكلفة بتنظيم المهنة من حيث أخلاقيات وشروط ممارستها وكيفية التعيين والاتعاب.

- فتح المجال أمام ممارسة الحرة للمهنة، أصبحت المهنة مستقلة وحيادية مع زوال إحتكار الدولة وكذا تطور ملحوظ في ممارسة المهنة.

- الفترة 1997-2001: تميزت بصدور المراسيم والقرارات الاتية:

- قرار مؤرخ في 1998/03/28حدد الايجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة وفي 1999/03/24تم موافقة على المرسوم.

- المرسوم التنفيذي 01-421 المؤرخ في 2001/12/20 حدد تشكيل مجلس النقابة للمهنة وضبط اختصاصات وقواعد عمله.

- 2002 إلى اليوم: تضمنت هذه المرحلة صدور ما يلي:

- القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/26 تضمن إنشاء مجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزارة المالية للتنظيم ومتابعة المهنة وأهم ما يميز هذه الفترة:

- دخول الأجانب في ممارسة هذه المهنة وإنهاء الطابع الحر للمهنة وإعادة إخضاعها للوزارة المالية.

- لاتزال الفوضة وسوء التنظيم يعم المهنة.

الفرع الثاني: تعريف المدقق الخارجي

هناك عدة تعاريف للمدقق نذكر منها:

- حسب المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 "يعد الخبير المحاسبي في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة الحسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.[1]
- هو عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن المتعلقة بالتأكيدات حول الإجراءات والأحداث الاقتصادية بشكل موضوعي لتأكد من درجة التوافق بين هذه التأكيدات والمعايير المحددة وتوصيل النتائج إلى مستخدمين المهمين[2].
- يعرف التدقيق الخارجي على أنه عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وكذا التحقق من مدي مطابقة عناصر القوائم المالية للوقائع الفعلي لها، فهي عملية تكمن للمدقق من إبداء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي لها، ومدي التزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها[3].

ومن خلال هذه التعاريف نستنتج:

المدقق الخارجي هو شخص محترف ومؤهل ذو كفاءة واستقلالية تامة، بحيث يقوم باختيار أو فحص القوائم النهائية لترجمة الوضعية المالية الحقيقية للحسابات، عن طريق إعطاء رأي فني محايد ومستقل حول مصداقية وشرعية المعلومات، وذلك في تقرير مكتوب إلى المصالح المعنية.

الفرع الثالث: أهمية التدقيق الخارجي

تتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية، كما تتنوع أغراض استخداماتهم لتلك المعلومات، وذلك وفقا لتنوع علاقاتهم بالمؤسسة من جهة ولتنوع قراراتهم المبنية بناء على تلك المعلومات المقدمة من جهة أخرى، ومن الأطراف المستعملة والمستفيدة من معلومات القوائم المالية نجد[4]:

1- المستثمرون :يحتاج المستثمرون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، كما أن الملاك يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على توزيع الأرباح.

2- المقرضون : يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد مقدرة المؤسسة الاقتصادية على سداد قروضهم والفوائد المتعلقة بها عند الاستحقاق.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، المؤرخ في 29جوان2010المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات، القانون10-01 المادة22، ص7.

[2] أحمد معاذ، محمد أديب الدوس، **دور المدقق الخارجي في تكليف الضريبي في سوريا**، رسالة ماجيستر في مراجعة الحسابات، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا،2014، ص12.

[3] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص1.

[4] محمد عباس بدوي، **المحاسبة وتحليل القوائم المالية**، دار الهناء للتجليد الفني، الإسكندرية،2009 ، ص 15.

3- الموردون والدائنون التجاريون الأخرون: يهتم الموردون والدائنون الأخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق وبالتالي فإنهم يهتمون بالمعلومات المرتبطة بالمركز الائتماني بالمؤسسة الاقتصادية.

4- العملاء: تهتم بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خصوصا عندما يكون لها ارتباط طويل المدي لها أو الاعتماد عليها في توريد الاحتياجات.

5- الحكومات ووكلائها ومؤسساتها: تهتم بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة المؤسسة الاقتصادية، كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبية وكذلك استخدام تلك المعلومات كأساس لإحصاءات الدخل القومي واحصاءات أخرى.

6- الجمهور: تؤثر المؤسسات الاقتصادية على قرار الجمهور بطرق مختلفة كما يمكن للقوائم المالية أن تفيد الجمهور بتزويدهم للمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المؤسسة وتنوع أنشطتها.

الفرع الرابع: أنواع التدقيق الخارجي

هناك أنواع متعددة من التدقيق نذكر ما يلي:

أولا: من حيث الالزام: تنقسم الي نوعين هما:[1]

1-التدقيق الالزامي: هو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به، أي ان التدقيق الذي تلتزم به المؤسسات وفقا للقانون السائد (قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمار) ومن ثم يترتب عن عدم القيام بذلك التدقيق وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

2-التدقيق الاختياري: هو ذلك الذي يتم دون إلزام قانوني، بل بطلب من مجلس الإدارة والمساهمون قصد الاطمئنان على الحالة المالية للمؤسسة، وان المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي وعن نتائج الاعمال والمركز المالي ذات مصداقية وعدالة، حيث ان هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء لاسيما في انفصال او انضمام شريك جديد.

ثانيا: من حيث التوقيت: وينقسم إلى:[2]

1- التدقيق المستمر: هو التدقيق الذي يتم على مدار السنة المالية وغالبا ما يتم وفق لبرامج زمني محدد، مع ضرورة إجراء تدقيق أخر بعد إقفال الحسابات والدفاتر المحاسبية وذلك بغية التحقق من التسويات النهائية

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفا للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن،2000 ، ص1.

[2] محمد سمير الصبان، وعبد الله هبال، **الأسس العلمية والعلمية بمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية،1998، ص21.

الازمة لإعداد القوائم المالية الختامية، وينفذ البرامج بواسطة المدقق الخارجي أو مساعديه، على أن يؤشر في البرنامج الذي أتمه، يمكن معرفة ما تم من عمل أثناء التدقيق المستمر بمجرد الاطلاع على برنامج التدقيق.

2- التدقيق النهائي: هو التدقيق الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية أي بعد ترصيد الحسابات، اقفال الدفاتر و إعداد الحسابات الختامية والميزانية ويعتبر هذا التدقيق مناسب للمؤسسة الصغيرة الا أنه غير ممكن للمؤسسة الكبيرة لكثرة عملياتها، وضيق الوقت بين نهاية السنة المالية وطلب تقديم الحسابات، إلا أن لهذا النوع مزايا يتجلى في:[1]

- انصراف المدقق الخارجي إلى عمله دون أن يطالب بالدفاتر والوثائق التي يفحصها.

- عدم استطاعة الموظفين إضافة أو حذف أي شيء من الدفاتر.

ثالثا: من حيث النطاق: وتنقسم إلى:[2]

1- التدقيق الكامل: هي عملية التدقيق التي يقوم فيها المدقق بفحص جميع المستندات والعمليات المسجلة في الدفاتر من عمليات قيد وترحيل وجمع وترصيد ثم إعداد الحسابات الختامية والميزانية.

2- التدقيق الجزئي: فيقصد بها أن تكون عمليات التدقيق محصورة في مجال محدد أو جزئية معينة من أنشطة المؤسسة مثل القيام بتدقيق العمليات النقدية أو العمليات الآجلة فقط.

رابعا: من حيث هدف التدقيق وتتمثل في:[3]

1- تدقيق القوائم المالية: ينطوي هذا التدقيق على تجميع الأدلة عن البيانات التي تشمل عليها القوائم المالية لأية وحدة، واستخدام هذه الأدلة للتأكد من مدى تطبيق الوحدة للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

2- تدقيق الالتزام: تهدف التدقيق الالتزام إلى تحديد مدى التزام الشركة موضوع التدقيق بالسياسات الإدارية المحددة أو القوانين المعمول بها.

3- التدقيق التشغيلي: تتمثل التدقيق التشغيلي بفحص منظم لأنشطة الوحدة الاقتصادية أو جزء منها، تحقيقا لأهداف معينة ترتبط بتقويم الأداء، وتحديد فرص تحسين وتطوير هذا الأداء وإصدار التوصيات بشأن ما يجب اتخاذه من إجراءات في هذا الخصوص.

خامسا: من حيث القائم بعملية التدقيق

---

[1] حسين احمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المقدمة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ،2009، ص51.

[2] منصور حامد محمود، الطحان محمد أبو العلا، المحمودي محمد هشام، **أساسيات المراجعة**، جامعة القاهرة، مصر،1999 ، ص11.

[3] حسين احمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص54 ،55.

وتنقسم إلى داخلية وخارجية:[1]

1- التدقيق الخارجي: هو عملية مؤداة من أطراف خارج المؤسسة عن طريق خبراء متخصصين ومستقلين عن المؤسسة محل التدقيق أو موظفيها التابعين يطلق عليهم بالتدقيقيين الخارجيين ويتميز هؤلاء المدققين بالتأهيل والاستقلال.

2- التدقيق الداخلي: وهو التدقيق التي يتم أدائها من أطراف داخل المؤسسة الأعمال عادة ما تتمثل في الادارة، وقد يتم أداء تلك العمليات عن طريق العاملين بالمؤسسة ذاتها ويطلق عليهم بالتدقيقيين الداخليين.

الفرع الخامس: مسؤولية المدقق الخارجي

يعتبر المدقق على العموم مسؤولا مسؤولية بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج وهو مسؤول مسؤولية مدنية، جزائية، وتأديبية.

- ✓ مسؤولية تأديبية: إذا أخل المدقق باعتباره كعضو بواجباته حسب ما تنص عليه القواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها، فقد يتلقى المعني بالأمر إنذارا، لوما، فالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة إلى الشطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة.[2]
- ✓ مسؤولية مدنية: تتمثل اركان انعقاد المسؤولية المدنية لمدقق الخارجي في:[3]

أ- خطأ يصدر من المدقق: لا يسأل المدقق مدنيا الا إذا توفر الخطأ من جانبه أو إذا أهمل في الرقابة على حسابات المؤسسة.

ب- ضرر يصيب المدعي: لا يكفي المسائلة المدقق إلا إذا أصاب المدعي ضررا نتيجة خطا المدقق الخارجي أو إنحرافه عن مسلك المراقب العادي، فإذا لم يثبت وقوع الضرر فلا محل للبحث في مسؤوليته المدنية.

ج- رابطة السبب بين الخطأ والضرر: بالإضافة إلى خطأ المدقق وحدوث الضرر للمدعي يجب أن يكون هذا الضرر نتيجة حتمية لخطأ او إهمال، وكذا يجب ان يثبت المدعي علاقة السببية بين خطأ أو إنحراف المدقق وبين الضرر الذي أصابه.

- ✓ مسؤولية الجزائية[1]: قد يجد المدقق نفسه مسؤولا جزائيا، عند مخالفته بعض النصوص قانون العقوبات في الحالات:

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعات مختلفة الأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، القاهرة،2005 ص 11 ،10.

[2] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الي التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003، ص37، 38.

[3] نواف محمد عباس الرمحي، **مراجعة المعاملات المالية**، دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان ،2009، ص89.

– وهذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية.

– تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.

– عدم إحترام سر المهنة.

المطلب الثاني: علاقة المحاسبة والتدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي

تلعب المحاسبة والتدقيق الداخلي دور هام في تقرير المدقق الخارجي، وعليه قمنا بالربط بين المحاسبة والتدقيق الداخلي بالنسبة للتدقيق الخارجي، حيث إرتأينا إلى أوجه التشابه وأوجه الاختلاف والتكامل بينهما.

الفرع الأول: علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي

أولا: التدقيق الداخلي: هو عبارة عن نشاط داخل المؤسسة يهدف إلى مراقبة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقديم الاستشارة والتوصيات المختلفة من أجل أنشطة المؤسسة.

ثانيا: المقارنة بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي

بداية سيتم عرض أوجه التشابه ثم أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي:[2]

1- أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والخارجي

يمكن حصر أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والخارجي في العناصر التالية:

- ✓ سعي كل من المدقق الداخلي والخارجي الي التأكد من وجود نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال فحصه وتقييمه لاستخراج نقاط القوة والضعف ومدي فعاليته.
- ✓ يعتمد كلا من المدققين علي نفس التقنيات تقريبا من خرائط تدفق الوثائق، الاستبيان، الفحص، المستند... الخ.
- ✓ يهتم كلا من المدققين الداخليين المعلومات المالية للعمليات التي تقوم بها المؤسسة والقضاء على الأخطاء وكل اشكال الغش.
- ✓ التعاون بين المدقق الداخلي والخارجي من اجل تجنب الكرار في اعمال التدقيق ولتغطية كافة أنشطة المؤسسة، وهذا التعاون يتم إذا كانت هناك خلية خاصة بالتدقيق الداخلي، داخل المؤسسة تتميز بالاستقلالية عند قيامها بعمليات الفحص والتقييم.

---

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص37.

[2] شدري معمر سعاد، **التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية**، أطروحة دكتورا، علوم التسيير،2015، ص، 18، 19 بتصرف.

2- أوجه الاختلاف: يمكن حصر أوجه الاختلاف في العناصر التالية:

- ✓ الهدف: ان الهدف من التدقيق يختلف بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، فالأول معني باكتشاف الأخطاء والتلاعبات ومنع حدوثها وكذا خدمة المدقق الخارجي، في حين أن المدقق الخارجي يهدف إلى إبداء رأي موضوعي حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية في شكل تقرير شامل لنتائج عملية التدقيق.
- ✓ التعيين: المدقق الداخلي يعين من الإدارة العليا في المؤسسة (المدير)، بينما يعين المدقق الخارجي من طرف مجلس الإدارة.
- ✓ الاستقلالية: المدقق الداخلي اقل استقلالية من المدقق الخارجي.

3- تكامل التدقيق الداخلي والخارجي

يتم التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي بهدف منع ازدواجية الجهود من جهة، وربح الوقت من جهة ثانية، وكذلك تغطية أعمال المؤسسة لكافة أقسام المؤسسة وتخفيض التكلفة وتغطية كافة أنشطة المؤسسة.

يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على المدقق الداخلي في معرفة مدى فعالية وقوة نظام الرقابة الداخلية من عدمه، ونظرا لضيق الوقت لدى المدقق الخارجي، فإنه يعتمد في كثير من الأحيان على التدقيق الاختياري ولا يمكنه فعل ذلك إلا إذا تأكد من نزاهة عمل المدقق الداخلي، والذي يوجد كموظف داخل المؤسسة طول الفترة الزمنية وعلى مدار العام يضمن للمدقق الخارجي بأنه قام بإجراء التدقيق التحليلي التفصيلي.

الفرع الثاني: علاقة المحاسبة بالتدقيق الخارجي

يوجد إرتباط وثيق بين المحاسبة والتدقيق الخارجي[1]

فالمحاسبة هي مجموعة القواعد والمبادئ التي يمكن الاسترشاد بها في تسجيل وترحيل وتجميع وتلخيص العمليات المالية للمؤسسة، ثم عرض نتائج تلك العمليات وتحديد مركزها المالي في نهاية المدة، أما التدقيق فهو عبارة عن مجموعة من المعايير التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي للدفاتر والسجلات المالية للمؤسسة بهدف إبداء رأي فني محايد في مدي تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة عن مركزها المالي في نهاية المطاف، مما سبق يتضح أن مجال المحاسبة ومجال التدقيق هو القوام المالية للمؤسسة، ويتمثل الاختلاف بينهما فيما يلي:

[1] يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن ،2000، ص8.

- ✓ **الهدف:** تهدف المحاسبة إلى تسجيل العمليات بالدفاتر والسجلات بشكل يمكن في النهاية من إعداد القوائم المالية بينما يهدف التدقيق إلى التأكد من صحة تسجيل هذه العمليات في الدفاتر والسجلات وصحة إعداد القوائم المالية في ضوء المعايير المتعارف عليها.
- ✓ **التبعية:** يعتبر المحاسب موظفا في المؤسسة ينفذ السياسات والقرارات التي تضعها المؤسسة بينما يعتبر المدقق الخارجي جهة مستقلة عن إدارة المؤسسة يقوم بعمله باستقلال وحياد تام.
- ✓ **توقيت العمل:** يبدأ المحاسب عمله من بداية السنة حتى نهايتها، وما يتبع ذلك من تسجيل العمليات أي أن عمل المحاسب يستمر طول الفترة المحاسبية، أما المدقق الخارجي فإن توقيت العمل يبدا عندما ينتهي عمل المحاسب.

المطلب الثالث: أدلة الإثبات وإعداد التقارير

التقرير هو خلاصة ما توصل إليه المدقق الخارجي من خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق الخارجي.

الفرع الأول: تعريف أدلة الاثبات

أولا: أدلة الاثبات

أدلة الإثبات في التدقيق عبارة عن مجموعة من المعلومات التي يحصل عليها المدقق الخارجي، والتي تتعلق بعمليات الشركة محل التدقيق، بحيث يعتمد عليها للتوصل إلى استنتاجات وقرارات يكون على أساسها رأيه الفني والمحايد حول عدالة القوائم المالية.

ثانيا: صفات أدلة الإثبات

لابد أن تتميز صفات الاثبات كما يلي[1]:

*الكفاية: أن تكون الأدلة التي يحصل عليها المدقق بالقدر الكافي والضروري لدعم رأيه الفني عن صحة القوائم المالية المقدمة.

*الملائمة: يقصد بملائمة أدلة الإثبات قياس نوعية أدلة الإثبات ومدى صلتها بتأكيد خاص وموثوقيتها، حيث نجد أنه يجب أن ينظر إلى ملائمة الدليل من حيث علاقته بهدف التدقيق لتكوين الرأي الفني حول عدالة القوائم المالية وإعداد التقرير، حيث أنها تعتبر دليلا قويا وملائما.

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار المسيرة، عمان،2006، ص177.

*الموضوعية: تعني عدم تأثر دليل الإثبات بشخص المدقق أي أنه في حالة عرض نفس الدليل لأكثر من مدقق سوف يصل إلى نفس النتيجة.

ثالثا: أنواع أدلة الإثبات

أدلة الإثبات مفتاح الحقيقة التي تعبر على مصداقية القوائم المالية من عدمها ويستعمل المدقق مجموعة من الوسائل للحصول على أدلة الاثبات وهي:

1- الوجود الفعلي: يعتبر هذا الدليل من أقوى أنواع الأدلة في عملية التدقيق، فالمدقق يتحصل علي درجة كبيرة من التأكد عندما يشاهد التثبيتات العينية على طبيعتها، ويعتمد على الوجود المادي كدليل من الناحية الكم فقط، ولكن نوعية أو جودة التثبيت العيني قد يصعب تقديرها بمجرد الملاحظة فقط، قد تحتاج لتعزيز عن طريق الاختبار والفحص أوعن طريق شهادة أشخاص مختصين وذوي الخبرة ولا حرج على المدقق إذا استعان بهم على أن يذكر ذلك في التقري، كما ان وجود التثبيت لا يعني بالضرورة ملكيته التي تحتاج إلى التعزيز طريق الأدلة أخري مثل سند الملكية.[1]

2- المستندات: من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله وهي ثلاثة أنواع:[2]

- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلة مثل فواتير الشراء.

- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجه مثل فواتير البيع.

- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة كالدفاتر المحاسبية.

3- المصادقات: تتمثل في الحصول المدقق على إيصال أو رد كتابي أو سنوي من شخص خارج المؤسسة عن صحة أو خطأ رصيد حساب معين، وهو من الأدلة التي يعتمد عليها المدقق ولكنه مكلف نوعا ما وتوجد ثلاثة أنواع من المصادقات وهي:[3]

3-1 المصادقات البيضاء: يحصل المدقق وفق هذا النوع على توضيح الرصيد من طرف العميل في نهاية الدورة المالية دون إعلامه الرصيد في الرد المرسل، وفي هذه الحالة يتأكد المدقق من ذلك الرصيد من دفاتر المؤسسة ودفاتر العميل.

3-2 المصادقات الإيجابية: تتمثل في ذكر المدقق للرصيد في بيان المرسل للعميل، والطلب من العميل الرد بالمصادقات في جميع الحالات سواء كان الرصيد صحيحا او خاطئا.

---

[1] ادريس محمد عبد السلام اشتيوي، **المراجعة (معايير واجراءات)**، دار النهضة العربية لنشر والتوزيع، لبنان، ط4، 1996، ص80.

[2] عبد الرؤوف جابر، **الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية**، دار النهضة العربية، بيروت،2004، ص52.

[3] شدري معمر سعاد، مرجع سابق،2015، ص59.

3-3 المصادقات السلبية: في هذا النوع يطلب المدقق من العميل إرسال المصادقة في حالة كون الرصيد غير صحيح فقط، أما عدم الرد فيعبر عن صحة الرصيد.

4- الاستفسارات: هي الحصول على معلومات شفهية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المدقق مجموعة من الأسئلة له والتي غالبا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات، ولكن يعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لكونها ليست من مصدر مستقل وبالتالي فهو عرضة للتحيز وفقا لأهواء العميل[1].

5- القرارات المكتوبة التي يحصل عليها المدقق من الغير: في بعض الحالات التي لا يستطيع المدقق الخارجي حضور الجرد لبضاعة اخر المدة (المخزون السلعي)أو النقدية لدى فروع المؤسسة في المناطق البعيدة، فإن المدقق الخارجي يحصل على شهادات من إدارة المؤسسة تتضمن صحة وجودها وملكيتها وقيمتها اخر المدة، إلا أن المدقق الخارجي يجب أن يكون حريصا في قبوله لمثل هذا النوع من الشهادات سبب اعدادها من قبل إدارة المؤسسة، احتمال وجود تلاعب او تزوير في بياناتها وعليه القيام ببعض الاختبارات الكافية لكي يطمئن على صحة وسلامة تلك الشهادات[2].

6- تتبع الاحداث اللاحقة: من المعروف أن عمل المدقق إنما يتم الميزانية بعد انتهاء الدورة المالية للمؤسسة، أي أن عمل المدقق يبدأ بعد إعداد الميزانية وحسابات النتائج للمؤسسة، وهذا يستغرق مدة معينة وبعد هذه الفترة قد تظهر بعض العمليات وهي مرتبطة بالفترة السابقة التي قد تكون دليل الاثبات على صحة او خطأ بعض العناصر الخاصة بالميزانية وحسابات النتائج، والتي يقوم المدقق بفحصها، فمثلا قد يتأكد المدقق من صحة إلتزام موجود بالميزانية إذا ما لاحظ أن ذلك الالتزام قد سدد في الفترة اللاحقة وتأكد من جديد ذلك التسديد وسلامته[3].

7- نظام الرقابة الداخلية: يعتبر وجود نظام سليم ومحكم للرقابة الداخلية في المؤسسة دليل على انتظام الدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية وخلوها من الأخطاء أو الغش أو التلاعب، بل أن نظام الرقابة الداخلية من ناحية مدى سلامة أو عدم سلامته يمثل أساس في تحديد خطوات وإجراءات عملية التدقيق واختبار أدلة الإثبات التي يراها المدقق كافية لاطمئنانه على سلامة البيانات المالية المسجلة بالدفاتر.[4]

---

[1] محمد امين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدي إمكانية تطبيقها في الجزائر**، رسالة ماجيستر في العلوم التجارية محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر،2011، ص40.

[2] بوقابة زينب، **التدقيق الخارجي وأثره على فعالية المؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجيستر، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2011، ص77.

[3] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص129.

[4] بوقالة زينب، مرجع سابق، ص77.

الفرع الثاني: إعداد تقرير المدقق الخارجي

يعتبر التقرير خلاصة إلى ما وصل اليه المدقق من عمله وهي بمثابة الكشف الذي يقدمه المدقق لمن يهمه الامر.

أولا: تعريف التقرير

هو وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون آهلا لإبداء رأي فني محايد عما إذا كانت البيانات المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق.[1]

ثانيا: عناصر التقرير

يحتوي تقرير المدقق على العناصر التالية:[2]

1- عنوان التقرير: حيث يجب أن يتضمن عنوان يميزه بأنة تقرير مدقق حسابات مستقل.

2- الجهة المرسل إليها: يجب أن يوضح التقرير الجهة التي يتم مخاطبتها في التقرير وعادة ما يوجه إلى الشركة أو مساهميها أو مجلس الإدارة.

3- فقرة التمهيدية: وتهتم هذه الفقرة بتحديد القوائم المالية التي يعطيها تقرير التدقيق وتميز بصورة واضحة بين مسؤولية الإدارة عن عرض وإعداد القوائم المالية، ومسؤولية المدقق الخارجي عن تدقيق هذه القوائم المالية وإبداء رأي فني محايد.

فمسؤولية الإدارة هنا تعتبر مسؤولية مباشرة، أما مسؤولية المدقق فهي مسؤولية غير مباشرة فيما يتعلق ببذل العناية الملائمة عند القيام بأعمال التدقيق وإبداء الرأي في القوائم.

4- فقرة النطاق: تصنف في عبارات عامة ومركزة لما قام بها المدقق، ودون ذكر أي تفصيلات وبالتحديد تبين هذه الفقرة ما إذا كانت عملية التدقيق قد أنجزت وفقا للمبادئ التدقيق المقبولة قبولا عامة وتبين أيضا أن هذه المعايير تتطلب تخطيط التدقيق للوصول إلى تأكيد معقول بخلو القوائم المالية من أي تحريف جوهري، وفي حالة وجود قيود الجوهرية على نطاق الفحص فانه يجب الإشارة إليها في هذه الفقرة، وذلك على أن يتم توضيحها بصورة أكبر في فقرة وسيطيه بتقرير التدقيق تقع بين فقرة النطاق وفقرة الرأي.

[1] أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2009، ص450.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن ومحمد ناجي درويش، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية ،2000، ص496،495.

5- فقراة الرأي: ينقل المدقق لمن يهمهم الامر استنتاجات في القوائم المالية التي قام بفحصها، والتي تقوم على أساس أدلة التدقيق التي جمعها.

6- الفقرة التوضيحية: هي فقرة يقوم المدقق بإضافتها للتقرير حسب الظروف وذلك لتوضيح بعض الجوانب المرتبطة بهذه الظروف، وإذا ما استخدم المدقق هذه الفقرة لتوضيح السبب وراء تنبيه لراي متحفظ أو معاكس، فان هذه الفقرة تضاف بعد فقرة النطاق، أما في حالة الامتناع عن ابداء الراي فان هذه الفقرة تضاف بعد فقرة التمهيدية اما إذا كانت الظروف التي يتم توضيحها لا تؤثر على ابداء المدقق لراي نظيف فان الفقرة التوضيحية تأتي بعد فقرة الراي، وذلك في الحالات التالية:

- وجود قيود على المبادئ، أو عدم اتساق في تطبيقها يوافق عليها المدقق

- إشارة المدقق المشروع على الاستمرار والتركيز على العمليات او علاقات تم الإفصاح عنها وذلك لتوجيه نظر واهتمام قارئ التقرير نحوها نظرا لأهميتها.

7- توقيع المدقق: يجب أن يوقع التقرير من قبل المدقق، وذلك حتى يمكن التأكيد على قبول المدقق لمسؤولياته.

8- تاريخ التوقيع: يجب تأريخ التوقيع بذلك التاريخ الذي أكمل عليه المدقق الخارجي إجراءات الفحص الميداني، ويعتبر التاريخ مهما لأنه يمثل حدود الزمن على مسؤولية المدقق عن أحداث التي تقع بعد انتهاء الميزانية العمومية.

ثالثا: خصائص تقرير المدقق الخارجي

للتقرير مجموعة من الخصائص وهي:[1]

- الايجاز: يجب ألا يكون التقرير مطولا أكثر من الازم وان يكون هناك جمل او كلمات غير مترابطة وكذلك ان لا يتضمن التفاصيل الكثيرة والتي تفقده التركيز.

- الوضوح: يجب ان لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.

- الأهمية: يجب ان تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن ان لا تكون ذات أهمية.

[1] أحمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والتطبيق**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية ،1992، ص562، 563.

– الصحة والدقة: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات.

– الصدق والأمانة: يجب ألا يكون المدقق متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.

رابعا: أنواع التقارير المالية

1– من حيث درجة الالتزام: وينقسم إلى:[1]

أ– تقارير خاصة: يقصد بتقارير الخاصة تلك التقارير المرتبطة بمهام محددة نص عليها القانون والتي يكون المدقق ملزما قانونيا بتقديمها في مناسبات خاصة وفقا لظروف معينة، ومنها يوجد تقرير التدقيق في الرقابة الداخلية وتقرير التدقيق لغرض النظام الضريبي ويعد عندما تطلب منه إدارة المؤسسة ذلك مثل تعزيز خاص عن نظام الرقابة الداخلية المالي ومن الحالات التي تقدم تقارير خاصة من طرف المدقق نذكر ما يلي:

– الاتفاقيات التي تبرم عن المؤسسة واحد مؤسسيها أو أحد أعضاء مجلس إدارتها.

– إصدار سندات والتي تكون مصاحبة بتقرير من المدقق.

– يعد المدقق تقرير خاص يثبت فيه المبالغ المدفوعة لمديري المؤسسة

– يعد تقريرا خاصة يحدد فيه كافة المرتبات والتعويضات والمزايا المختلفة الأخرى حتى لا يتسنى لهؤلاء استخدام السلطات المخولة لهم لتحقيق المصالح الشخصية.

– يعد المدقق تقرير خاص يبن فيه زيادة او نقصان راس المال المؤسسة او في حالة اندماج المؤسسة مع مؤسسات اخرى.

ب– تقارير عامة: وهي التقارير التي تعد وفقا للتشريعات العامة التي تحكم تنظيم المؤسسات والتي تفرض على تلك المؤسسات بتقديم تدقيق في شكل تقرير موقع من طرف المدقق الخارجي مستقل، ويكون بهدف ابداء رايه حول مدي عدالة وصدق القوائم المالية، والمدقق هنا يتحمل كافة مسؤولياته في البيانات والقوائم التي قام بتدقيقها.

2– من حيث محتوياتها من المعلومات: وتنقسم إلى:[2]

[1] شدري معمر سعاد، مرجع سابق، ص74.

[2] خالد امين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية،2004، ص94.

أ- التقرير القصير: وهو التقرير العادي المختصر المتعارف عليه بصورة موحدة في معظم بلدان العالم، ويتكون من جزأين او فقرتين، فقرة النطاق التي يبن فيها مدي شمولية عملية التدقيق واغراضها، وفقرة الراي والتي يقوم فيها المدقق بإبداء رايه الفني حول القوائم المالية ككل، ويستخدم هذا النوع من التقرير لأغراض التدقيق الخارجي لتوصيل المعلومات لطرف الثالث.

ب- التقرير المطول: وتأتي هذه التسمية لتمييزه عن التقرير الخارجي ولأنه يشرح أمور لا يرد ذكرها في التقرير القصير وإن ذكرت نجدها في شكل تلميحات او إشارة إلى هذه الأمور، فقط يقوم المدقق بإعداد هذا النوع من التقارير ويقدمه للإدارة فقط لأنه يحتوي على معلومات لا تهم سوي الإدارة ولا تؤثر على القوائم المالية لاحتوائه على قوائم إحصائية وشرح معمق لوضع بعض بنود تلك القوائم.

3- **من حيث الرأي:** وتنقسم إلى:

- ✓ التقرير النظيف: يصدر المدقق الخارجي المستقل رايه النظيف على القوائم المالية التي راجعها إذا توفرت لديه شروط التالية:[1]

- إن القوائم المالية قد اعدت وفقا للمبادئ المتعارف عليها والمقبولة قبولا تاما

- عدم وجود أخطاء تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل او في قائمة المركز المالي

- أن يبدد المدقق أي شك او غموض بان قائمة الدخل والمركز المالي هي مبالغ صحيحة وتمثل واقع الشركة المالي الحقيقي.

- حصول المدقق على ادلة الاثبات الكافية والملائمة التي تبرر راية علي صدق القوائم المالية لنتائج الاعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

- ✓ التقرير المتحفظ: يقوم المدقق بالإدلاء براي متحفظ إذا لاحظ اثناء عمله او رأي في القوائم المالية ما يقيد رأيه، ويكون في هذه الحالة مجبرا على تسجيل تحفظاته واعتراضاته التي يري انه من الضروري الإشارة اليها ومن الضروري ملاحظة الأهمية للتحفظ الذي يرد في تقرير المدقق، كما يجب ان يشمل تقرير المدقق على فقرة خاصة مستقلة تفصح عن أسباب التحفظ الذي ورد في التقرير[2].

[1] يوسف محمد جربوع، مرجع سابق، ص261.

[2] زهير الحدرب، **علم تدقيق الحسابات**، دار البداية للنشر والتوزيع، الأردن،2010، ص82.

- ✓ التقرير السلبي: في هذا التقرير نجد رأي المدقق حول القوائم المالية، بأنها لا تمثل الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة ولا نتيجة أعمالها، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي وذكرها[1].
- ✓ التقرير عدم إبداء الرأي[2]: يتم إصدار تقرير عدم إبداء الرأي عادة في الأحوال التي لا يتمكن فيها المدقق من تطبيق إجراءات التدقيق التي يرى فيها ضرورة استخدامها للحصول على الأدلة والبراهين اللازمة لإبداء رأيه في القوائم المالية.

[1] زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة1، 2009، ص113.

[2] حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص135.

المبحث الثاني: الإطار النظري للأداء المؤسسة الاقتصادية

تعمل إدارة الموارد البشرية وسياساتها وقراراتها نحو تحقيق أداء فعال وإنتاجية عمل مرتفعة، فالتخطيط للقوى العاملة وتصميم برامج الاختيار والتوظيف، والتدريب والتنمية، وسياسات الأجور والحوافز، وتعزيز دور القيادة والإشراف، وتهيئة طرق ووسائل الاتصال الملائمة كلها فعاليات تنفيذية تختص بها إدارة الموارد البشرية في المنظمة بهدف زيادة فاعلية أداء العاملين وكسب ودهم وولائهم وصولاً إلى أعلى إنتاجية ممكنة.

المطلب الأول: ماهية الأداء في المؤسسة

للتعرف أكثر على الأداء في المؤسسة حاولنا الغوص في موضوع الأداء وكل الجوانب المرتبطة به من تعريف وأنواع وخطوات وطرق تقييمه وكيفية تحسين الأداء في المؤسسة.

الفرع الأول: تعريف الأداء

تعتبر عملية تقييم الأداء أحد الركائز التي تشكل محورا أساسيا لمعرفة مدى نجاح وفشل المؤسسة الاقتصادية والأداء له مجموعة من التعاريف نذكر منها:

*عرفها ويت ماير الأداء هو المستوي الذي تتمتع به مخرجات المؤسسة بعد إجراء العمليات على مدخلاتها، فالأداء هو مخرجات الأنشطة والاحداث تشكل داخل المؤسسة[1].

*الأداء هو النشاط الشمولي المستمر الذي يعكس نجاح المؤسسة، واستمراريتها وقدرتها على تكيف مع البيئة، وفشلها وانكماشها وفق أسس ومعايير محددة تضعها المؤسسة وفق لمتطلبات نشاطاتها وفي ضوء الأهداف طويلة الأمد.[2]

*الأداء هو محصلة أو انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة لمواردها المالية والبشرية واستغلالها بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها.[3]

ومن خلال هذه التعاريف نستنتج:

أن الأداء يتمثل في قدرة المؤسسة على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة، باستغلالها لمواردها المتاحة استغلال أمثل.

---

[1] طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي ادريس، **الادارة الاستراتيجية:** منظور منجي متكامل، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط 1، 2007، ص478.

[2] علان فرحان طالب وايمان شيخان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص64.

[3] وائل صبحي ادريس طاهر محمد منصور، **أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن**، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص37.

الفرع الثاني: أنواع الأداء

تتمثل في معيار الشمولية وحسب المصدر:

أولا: معيار الشمولية: يمكن تقسيم هذا الأداء إلى أداء كلي وأداء جزئي[1]

أ- الأداء الكلي: يتجسد في الإنجازات التي ساهمت كل الوظائف والأنشطة الفرعية للمؤسسة في تحقيقها دون انفراد جزء أو عنصر لوحده في تحقيقها، ومن خلال الأداء الكلي يمكن الحكم على مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها الخاصة كالاستمرارية والنمو والربحية.

ب- الأداء الجزئي: ويقصد به الأداء الذي يتحقق على مستوى الأنشطة الفرعية للمؤسسة والوظائف الأساسية والأداء الكلي في الحقيقة هو عبارة عن تفاعل أداءات الأنظمة الفرعية (الأداءات الجزئية)، وهو ما يعزز فكرة أو مبدأ التكامل والتسلسل بين الأهداف في المؤسسة.

ثانيا: حسب معيار المصدر: أداء داخلي وخارجي[2]:

1-الأداء الداخلي: كذلك يطلق عليه اسم أداء الوحدة أي أنه ينتج بفضل ما تملكه المؤسسة من الموارد فهو ينتج أساسا من التوليفة التالية:

- الأداء البشري :وهو أداء أفراد المؤسسة الذين يمكن اعتبارهم مورد استراتيجي قادر على صنع القيمة وتحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تسيير مهاراتهم.

- الأداء التقني: ويتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بشكل فعال.

- الأداء المالي: ويكمن في فعالية تعبئة واستخدام الوسائل المالية المتاحة.

2- الأداء الخارجي: هو الاداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة فالمؤسسة لا تتسبب في إحداثه ولكن المحيط الخارجي هو الذي يولده، فهذا النوع بصفة عامة يظهر في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة كارتفاع رقم الأعمال نتيجة لارتفاع سعر البيع أو خروج أحد المنافسين، ارتفاع القيمة المضافة مقارنة بالسنة الماضية نتيجة لانخفاض أسعار المواد واللوازم والخدمات، فكل هذه التغيرات تنعكس على الأداء سواء بالإيجاب أو بالسلب.

[1] عبد المليك مزهودة، **الأداء بين الكفاءة والفعالية**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة، الجزائر، 2001، ص89.

[2] Bernard Martory, **contrôle de gestion social**, librairie Vuibert, Paris, 1999, P236.

الفرع الثالث: محددات الأداء

أداء العاملين هو الأثر الصافي لجهودهم وإدراك الدور والمهام، ويعني هذا أن الأداء في موقف معين يمكن أن ينظر إليه على أنه إنتاج لعلاقة متداخلة بين مجموعة من المحددات وهي كالتالي[1]:

أ- الجهد :هو عبارة عن الطاقة الجسمانية والعقلية التي يبذلها الفرد لأداء مهمته، والجهد يختلف من مهنة أو عمل إلى آخر، حيث يكون بنسب متباينة إما ضعيفة، متوسطة أو كبيرة فائقة، إن الجهد عادة يكون متعلق بالحالة النفسية للعامل وبطبيعة الحوافز التي تمنح له مقابل أداء عمل معين.

ب- القدرات: وهي الخصائص الشخصية المستخدمة للأداء عمل معين والقدرة تكون مقرونة بالكفاءة والمهارة، وهي تختلف من فرد إلى آخر، وتتغير من فترة زمنية إلى أخرى، إن التدريب والتكوين يلعبان دورا فعالا في تحسينها وتقريرها والرفع منها.

ج- إدراك الدور الهام: وهو الاتجاه الذي يعتقد الفرد أنه من الضروري توجيه جهوده في العمل من خلاله.

إن فهم الدور والمهام من طرف الفرد العامل يؤدي إلى الإتقان والنجاح وتحقيق الغاية والهدف المطلوب وبذلك يؤدي إلى أداء فعال في العمل.

*لتحقيق مستوى مرضي من الأداء لابد من وجود حد أدنى من الاتفاق في مكونات و محددات الأداء، بمعنى أن الأفراد عندما يبذلون جهود فائقة ويكون لديهم قدرات متفوقة، ولكنهم لا يفهمون أدوارهم، فإن أدائهم لن يكون مقبولا من وجهة نظر الآخرين، فبالرغم من بدل الجهود الكبيرة في العمل فإن هذا العمل لن يكون موجها في الطريق الصحيح.

لذا فإن العلاقة بين محددات الأداء هي علاقة تكامل وترابط وتأثير وتأثر، ولكي يكون العمل متكامل لابد من توفر هذه المكونات.

المطلب الثاني: خطوات وطرق تقييم الأداء

تعتبر عملية تقييم الأداء من العمليات الهامة داخل المؤسسة على جميع مستوياتها، ولكي تتحقق عملية التقييم يتطلب وجود خطوات وطرق تقييم الأداء.

الفرع الأول: خطوات تقييم الأداء

تمر عملية تقييم الأداء بمراحل عدة نجمعها فيما يلي:[2]

[1] صلاح عبد الباقي، **إدارة الموارد البشرية**، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، الدار الجامعية الاسكندرية،1999، ص211،210.

[2] مجيد الكرخي، **تقويم الاداء بالاستخدام النسب المالية**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2007، ص39.

1- جمع البيانات والمعلومات الإحصائية: حيث تتطلب عملية تقييم الأداء توفير البيانات والمعلومات والتقارير اللازمة لحساب النسب والمعايير المطلوبة خلال فترة معينة.

2- تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية: للوقوف على مدى دقتها وصلاحيتها لحساب المعايير والنسب والمؤشرات اللازمة لعملية تقييم الأداء حيث يتعين توفير مستوى من الموثوقية والاعتمادية في هذه البيانات.

3- إجراء عملية التقييم: باستخدام النسب والمعايير الملائمة للنشاط الذي تمارسه الوحدة الإقتصادية على أن تشمل عملية تقييم النشاط العام للوحدة أي جميع أنشطة مراكز المسؤولية فيهدف إلى التوصل حكم موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليه.

4- إتخاذ القرار المناسب عن نتائج التقييم: في كون نشاط الوحدة المنفذ كان ضمن الأهداف المخططة وإن الإنحرفات التي حصلت في النشاط قد حصرت جميعها، وحددت أسبابها ووضع الخطط لسير نشاط الوحدة نحو الأفضل في المستقبل.

5- تحديد المسؤوليات متابعة العمليات التصحيحية للانحرافات.

الفرع الثاني: طرق تقييم الأداء في المؤسسة

في الماضي كان مراقب التسيير والمدقق الخارجي تلقي عليها مسؤولية الرقابة وتحسين وتحقيق فعالية الأداء، لكن حاليا وإلى التطورات الحديثة في مهنة التدقيق، أصبح المدقق الخارجي يلعب دور مهم في تقييم وتحسين الأداء في المؤسسة.

- ✓ يتم تقييم الأداء عن طريق التحليل المالي
- ✓ يتم تقييم الأداء عن طريق بطاقة الأداء المتوازن
- ✓ يتم تقييم الأداء باستعمال أدوات مراقبة التسيير

❖ **أولا: التحليل المالي**

يعتبر من أدوات التقليدية لتقييم الأداء وهو الأداة التي يمكن تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة، والذي في ظله يمكن اتخاذ القرارات المناسبة، فهذا التشخيص لا يهدف الي دراسة الوضعية المالية للمؤسسة للفترة الحالية او السابقة فقط بل يمكن من خلاله التنبؤ بالوضعية المؤسسة في المستقبل، فالمتعاملين مع المؤسسة

(بنوك، مساهمين...) يستعملون التحليل المالي لاختبار مردودية المؤسسة ومدي قدرتها على تحقيق الأرباح وبالتالي يمكنها من سداد ما عليها من ديون والتزامات[1].

❖ **ثانيا: بطاقة الأداء المتوازن**

هي وسيلة فعالة لتنظيم إدارة المؤسسة واستقرارها في مختلف المستويات، وهذه الأخيرة تشمل المؤسسة ككل ومختلف مراكز المسؤولية فيها ومراكز الأرباح بالإضافة الي ذلك فهي تسهل قراءة تقييم الأداء في المؤسسة وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة والملائمة، خاصة في المدي الطويل[2].

❖ **ثالثا: ادوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء في المؤسسة**

تهدف مراقبة التسيير في التحكم في الأداء الافراد والمؤسسة ككل وذلك عن طريق تحقيق الأهداف وهي مراقبة أمامية وخلفية للأداء أي كل الطرق والإجراءات التي يتم وضعها، وذلك للحصول على المعلومة التي يتم استعمالها من طرف المديرين للحفاظ او تحسين مختلف الأنشطة المؤسسة[3].

[1] LOUIS AMELLON Jean, **l'essentiel à connaitre en gestion financière**, MAXIMA, 3éme édition, Paris, 2002, p22.

[2] Denis molho dominique fernandez poison, **la performance globale de lenterprise**, edition Organisation, Paris 2003, p121.

[3] Yves de RONGE, Krine CERRADA, **Contrôle de gestion**, Pearson Education, Paris, 2e édition, 2009p1.

المطلب الثالث: تحسين أداء المؤسسة

تقوم فكرة تحسين الأداء على أساس علاج القصور أو الانحراف في الأداء الفعلي عن الأداء المستهدف وتطرقنا في هذا المطلب إلى النقاط التالية:

الفرع: الأول: دوافع تحسين الأداء

يوجد العديد من العوامل التي تؤدي بالمؤسسات إلى تحسين أدائها، ونذكر من أبرزها دوافع التحسين المستمر والمسؤولية الاجتماعية وأبعاد التنمية المستدامة[1].

أولا: دوافع التحسين المستمر: من أهم العوامل التي تدفع بالتحسين المستمر هي: معدلات التغير السريعة، المنافسة، الحفاظ على المكانة والاهتمام بالجودة.

أ- معدلات التغير السريعة: وهي تمثل مجموعة القوى الخارجية، التي تؤثر على نشاط وقرارات المؤسسة وتتأثر بها، والبيئة الخارجية هي نقطة البداية والنهاية للمؤسسة؛ فمن حيث كونها نقطة البداية، فهي المصدر الأساسي للحصول على الموارد التنظيمية مثل المواد الخام، رؤوس الأموال،

العمالة والمعلومات عن السوق، أما من حيث كونها نقطة النهاية، فإن بيئة الأعمال هي المستهلك الأساسي لمنتجات وخدمات المؤسسة، فكلما تميزت البيئة بعدم التأكد نتيجة لكثرة عدد المتغيرات البيئية وعدم استقرارها، عندها تعمل المؤسسات على تحسين أدائها، لمواجهة ظروف الغموض

البيئي وذلك من خلال الابتكار.

ب- الحفاظ على المكانة: تعكس المكانة، الموقع التنافسي للمؤسسة بين بقية المؤسسات العاملة في نفس المجال، ويمكن لها أن تحقق ميزة تنافسية عندما تقوم بتطبيق الاستراتيجيات التي تخلق القيمة للمستهلك، والتي لا يمكن للمنافسين الحاليين أو المرتقبين تطبيقها، فإن المؤسسة يمكن أن تملك ميزة تنافسية دائمة من خلال المزج الدقيق بين المهارات البشرية والأصول المادية، بطريقة فريدة تؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية المنشودة.

ج- الاهتمام بالجودة: ومنه فإن المتغيرات السريعة التي تحيط بنشاط المؤسسات، خاصة الهادفة للربح واشتداد المنافسة، تحتم على هذه المؤسسات أن تجد لنفسها الأسلوب الذي يمكنها من دمج معارفها ومواردها المختلفة لتحقيق مستوى عال من الأداء، وذلك مع الحرص على التركيز على

[1] مومن شرف الدين، **دور العمليات بالإدارة في تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية**، رسالة ماجيستر، علوم التسيير تخصص الاستراتيجيات، جامعة سطيف،2012، ص67. 68.

الجودة الشاملة، والتي تعبر عن الأساس الذي ينطلق منه استهداف ذلك المستوى من الأداء، إضافة إلى ضرورة مراعاة شروط التنمية المستدامة.

د- المنافسة: وهي تعبر عن حالة الصراع الموجود بين المؤسسات ومحاولة كل منها كسب الريادة في السوق وذلك باعتماد عدة استراتيجيات تمكنها من تحقيق مستويات مرتفعة من الأداء، لذلك على المؤسسة القيام التحديث المستمر لاستراتيجياتها وتتبع متغيرات البيئة الخارجية.

ثانيا- المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة والتنمية المستدامة: تعرف المسؤولية الاجتماعية بأنها الادماج الاختياري من طرف المؤسسات، بالاهتمام بالمشاكل الاجتماعية والبيئية في أنشطتها التجارية وعلاقاتها مع الأطراف ذات المصلحة، فالمؤسسات لها سلوكات اجتماعية مسؤولة، بغض النظر عن المتطلبات القانونية المفروضة من أجل الاستجابة للحاجات الاجتماعية، فيكون من بين أهدافها المساهمة في التنمية المستدامة والصحة والرفاهية الاجتماعية من بين الفوائد التي تحصل عليها المؤسسة المسؤولة اجتماعيا وتحسن من أداءها هي:

- تحسين صورة المؤسسة والحفاظ على سمعتها في المجتمع.

-معرفة متطلبات الزبون بصفة إجمالية دائمة، وهذا بتقديم منتجات بتكنولوجيات محافظة على البيئة، وهذا ما يضمن الحصول على ميزة تنافسية.

- تحفيز العمال وهذا بتتبع المؤسسة لسياسات وخطوات التنمية المستدامة.

-التحكم في المخاطر وأيضا في التكاليف البيئية والاجتماعية، بدلا من التسبب في بعض المشاكل والكوارث البيئية.

- الاستجابة لمتطلبات الأطراف ذات المصلحة، وهذا بتعامل المؤسسة مع عدة عوامل خارج النطاق الاقتصادي.

الفرع الثاني: نماذج تحسين الأداء

في هذا المطلب سيتم التطرق إلى عدد من النماذج الفكرية التي تناولت تحسين الأداء، والتي يمكن تقسيمه إلى ثلاثة تصنيفات وهي:[1]

- ✓ النماذج الفكرية العامة في تحسين الأداء

[1] عادل بومجان، تأهيل الموارد البشرية لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، أطروحة دكتورا، بسكرة،2015، ص107، بتصرف.

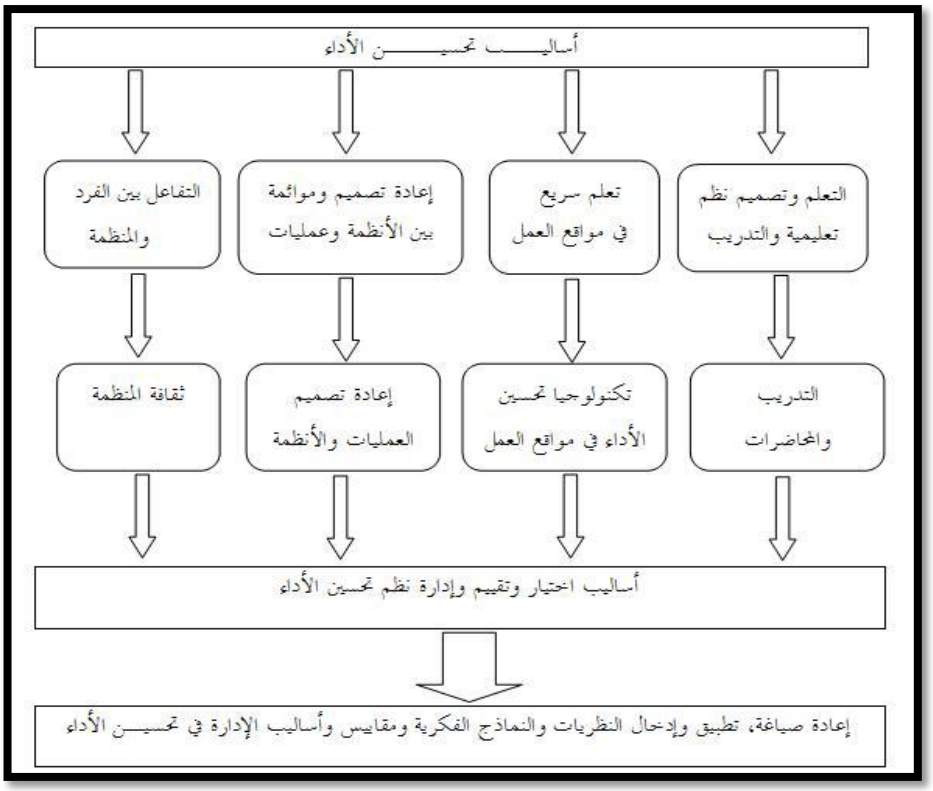
- ✓ النماذج الشخصية
- ✓ النماذج العمليات

أولا: النماذج الفكرية العامة في تحسين الأداء

حسب هذا التصنيف يمكن الإشارة إلى نموذجين وهما[1]:

1- النموذج الفكري الشامل في تحسين الأداء: حدد العديد من الباحثين مجموعة من الأساليب والعمليات التي على أساسها يتم تحسين الأداء، والتي يمكن إيضاحها من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم01: النموذج الفكري الشامل في تحسين الأداء وأساليبه



المصدر: عادل بومجان، مرجع نفسه، ص108.

من خلال هذا الشكل، نجد أن التركيز على تحسين أداء المؤسسة يمكن ربطه بثلاثة مستويات وهي تتعلق بالأداء البشري من خلال التركيز أكثر على التدريب، أي أداء الأفراد الذين يعملون في مختلف المستويات، بالإضافة إلى التحسين الناجم عن الأسس النظرية والعملية التي ترمي إلى إيجاد إجراءات وتوجه نظمي لحل المشكلات العملية، والعمل على موائمة الأنظمة والعمليات للأهداف، والبحث عن سبل تفاعل الفرد مع المنظمة ونشر ثقافة المنظمة بما يتناسب مع أهداف مواردها البشرية.

[1] عادل بومجان، مرجع نفسه، ص108.

2- النموذج الفكري لتحسين الأداء للجمعية الدولية لتحسين الأداء: يتمحور هذا النموذج من فكرة الانتقال من التدريب إلى تحسين الأداء البشري، بإتباع مختلف الأساليب الكفيلة بذلك من خلال الخطوات الآتية : تحليل الأداء، تحليل الأسباب، اختيار الأسلوب المناسب وتصميمه، التنفيذ، إدارة التغيير، التقييم.

حيث أن مدخل تكنولوجيا الأداء البشري يبدأ بتحليل الأداء الذي يفحص متطلبات أداء المنظمة، في ضوء رسالتها وأهدافها وقدراتها، ومن خلاله يتم تحديد أوجه النقص الحالية أو المتوقعة في أداء الموارد البشرية، ويتم ذلك بمقارنة وضع الأداء المرغوب فيه(للموارد البشرية)، ويصف الكفاءات والقدرات الخاصة بالعاملين واللازمة لتنفيذ استراتيجية المنظمة، أما الوضع الثاني فهو الأداء الواقعي لمواردها البشرية، وتمثل فجوة الأداء الفرق بين هذين الوضعين وتكنولوجيا الأداء البشري هدفها هو تضييق الفجوة أو إزالتها بشكل يراعي التكلفة والمنفعة ، أما الخطوة الثانية تحليل الأسباب، فتحدد فيها الأسباب التي أسهمت في إيجاد الفجوة، لذلك وجب البحث عن الأسباب الحقيقية والكامنة وراء المشكلة، ومن هنا فإن تحليل الأسباب هو حلقة الوصل بين تحديد فجوات الأداء وبين الأساليب المناسبة لاتخاذها(التشخيص الجيد + ملائمة الأساليب).

إن اختيار أساليب المعالجة وتصميمها، يتضمن استجابة شاملة ومتكاملة لمشكلات الأداء وأسبابها، وفرص تحسينه كما يجب أن يأخذ بعين الاعتبار تغيير قضايا وتوجهات الإدارة ليضمن قبول جميع المستويات للحلول المقترحة، لتأتي الخطوات المتعلقة بالتنفيذ وإدارة التغيير والتقييم والتي تتطلب جميعها وضع خطط عمل تبين الأهداف والخطوات والإجراءات، إلى جانب التركيز على هذه الأساليب والأبعاد التسييرية في هذا النموذج الفكري، هناك من أضاف أبعاد أخرى، وهذا ما سنوضحه في النماذج الموالية.

ثانيا: النماذج الشخصية: وتتمثل في ثلاثة نماذج وهي[1]:

I: نموذج هندسة السلوك لـThomas Gilber: استطاع هذا الباحث أن يوسع آفاق التدخلات والأساليب التعليمية، فاستفاد منه الممارسون في حقل تصميم الأنظمة التعليمية، وقد تمكن أن يحدد ويصنف ستة مجالات للأداء و التي تحدث تأثيرا في المنظمة، ويمكن تغيير كل مجال أداء لإحداث تغيير في السلوك، مما ترتب عليه وضع إطار لتحديد التدخلات المناسبة في كل مجال، وقد قام هذا الباحث بتوظيف مبادئ علم النفس السلوكي في حقل تكنولوجيا الأداء البشري، حيث يتكون نموذجه الفكري من ستة خلايا تتعلق الثلاثة الأولى منها ببيئة العمل التي تؤثر على أداء الأفراد والجماعات في المنظمة، أما الثلاثة المتبقية فتتعلق بالأفراد العاملين في المنظمة ويمكن إيضاحها فيما يلي:

1- المعلومات: حيث أنها تصف المتوقع من الأداء، وتكون بمثابة إرشادات واضحة ودقيقة عن كيفية أداء العمل.

[1] عادل بومجان، مرجع نفسه، ص111، بتصرف.

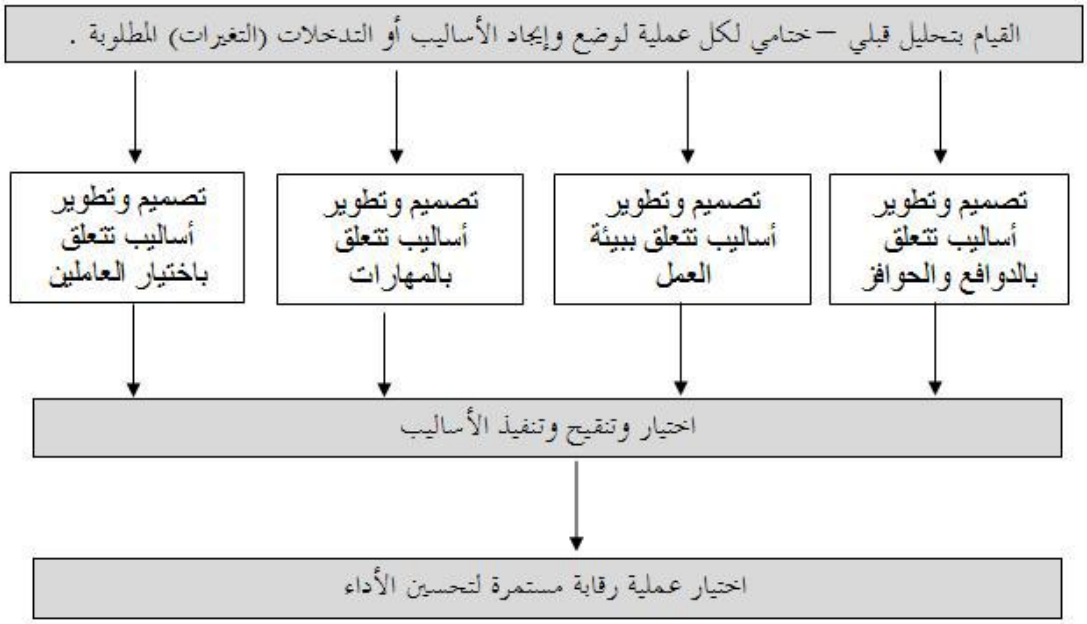
2- الموارد: وتمثل في الموارد بشتى أنواعها، وأدوات صممت لتحقيق الأداء، وكما هو محدد في بطاقة الأداء المتوازنة فإن محور النمو والتعلم أو التعلم التنظيمي يتعلق بثلاثة محددات أساسية وهي البنية التكنولوجية التحتية، مهارات الأفراد، والمناخ التنظيمي.

3- الحوافز: سواء كانت حوافز مادية مرتبطة بالأداء، أوحوافز غير مادية معنوية كفرص الترقية المهنية، التشجيع، الثناء، وحتى الإجراءات الناجمة عن الأداء السيئ بعد التحفيز في هذه الدراسة.

أما الفئة الثانية المرتبطة بالعوامل التي تتعلق بالفرد العامل في المنظمة فهي: المعارف، القدرات والدوافع وتتجلى من خلال تحسين في معارف وسلوكيات وكفاءات الأفراد من خلال التدريب، وتوافق بين الأفراد والأعمال والاختيار المناسب للأفراد، وتقدير دوافع الأفراد ورغباتهم.

II: *نموذج* عملية تحسين الأداء لـ*Joe Harless*: وجه هذا الباحث اهتمامه لتنصب على سياق المنظمة، وذلك بالتركيز على توجيه الأداء البشري في العمل وحصر الأبعاد الستة لـ Gilbert، في أربعة أبعاد رئيسية وهي: اختيار الموظفين، المهارات والمعارف، بيئة العمل، والدوافع والحوافز.وهارس هو صاحب المنحنى المتمثل في التحليل القياسي الختامي الذي يمكن إيضاحه من خلال هذا الشكل:

الشكل رقم02: نموذج عملية تحسين الأداءلـHarless



المصدر: نقلا عن عادل بومجان، مرجع نفسه، ص112.

ما تجدر الإشارة إليه من خلال تتبع النموذجين السابقين في تحسين الأداء، أنهما يتعلقان بتطوير تكنولوجيا الأداء البشري وصنف مستويات الأداء إلى:

المستوى التنظيمي، مستوى يتعلق بالتأهيل الدافعي والتحفيزي للأفراد من خلال بيئة عمل داعمة للأداء، إلى جانب التأهيل المعرفي وكذا المهاراتي للأفراد.

III: نموذج مستويات الأداء الثلاثة:"three levels of performancé" Geary Rummler

ركز أكثر هذا الباحث توجهه نحو تحسين أداء المؤسسة، فقد ذهب إلى أن الأداء الفردي يختلف عن الأداء التنظيمي (المؤسسة) مما يترتب عليه وضع استراتيجيات لكل منهما .وهذا ما دفع التركيز في تطوير الأداء التنظيمي إلى العمليات ومستوى العاملين المؤدين للأعمال .وحسب هذا الباحث فإنه يبدأ بالمستوى التنظيمي أولا، لأنه هو الذي يحدد السياق لتصميم وتحسين الأداء على مستوى العمليات والأعمال، وهو ما يتماشى مع التوجه الاستراتيجي للأداء والتحول نحو العمليات والتصرفات والأفراد.

ثالثا: نماذج العمليات

تعكس نماذج العمليات كيفية تطبيق تكنولوجيا الأداء البشري ومن أشهرها[1]:

1- نموذج الأداء البشري وتحديد الحاجات التدريبية لـ باتر بيب و مناجي و روبرت

يتم وفقا لهذا النموذج تحليل الأداء بطرح تساؤلات حول :الفارق بين الأداء الواقعي والأداء المطلوب، هل الفروقات مهمة؟ هل هناك نقص في المهارة، هل تم تقييم أداء الأفراد، هل هناك طرق أبسط لأداء العمل ؟، هل لديهم القدرات الكفيلة بذلك؟ مدى معاقبة الأفراد والضغوطات الممارسة عليه على الأداء؟ المكافآت المقابلة لمستويات الأداء، شعور الأفراد ومدى أهمية العمل بالنسبة للأفراد، العقبات التي تواجه الأداء ...فالإجابة على مختلف هذه الأسئلة هي التي تبين أوجه القوة ونقاط الضعف بالنسبة للأداء البشري.

2- نموذج تحديد الحاجات التدريبية لأليسو روست Allison Rosset

تعَرفAllison تحديد الاحتياجات التدريبية بأنها الدراسة المنهجية لمشكلة، أو ابتكار وجمع بيانات وآراء من مصادر مختلفة لاتخاذ قرارات فعالة، أو توصيات لما سيحدث، وترى أن هناك ثلاثة مبررات ودوافع للقيام بعملية تحديد الاحتياجات التدريبية وهي: مشاكل الأداء، تبني أنظمة وتكنولوجيا جديدة، وجود التدريب العادي الذي تعودت المنظمات عليه.وبذلك فهي ترى حسب نموذجها وجوب مقارنة وتحليل الفجوة بين ما هو مطلوب من الأداء وما هو واقعي والبحث عن أسباب ذلك، وتقديم الحلول المناسبة من خلال تحليل الأسباب والحواجز(العقبات)التي تقف دون تحقيق المستويات المطلوبة.

[1] عادل بومجان، مرجع نفسه، ص114، بتصرف.

خلاصة الفصل

يعتبر التدقيق الخارجي بمثابة جرس الإنذار المبكر للمؤسسات، كونه يهتم ببيان الانحرافات المالية أو الإدارية، وذلك من خلال تطبيق قواعد العناية المهنية بكل إتقان وموضوعية، وتدقيق حسابات المؤسسة وتدقيق أنظمتها المالية والإدارية والتحقق من موجوداتها، فهذا سوف يؤدي لا محالة إلى كشف مواطن الضعف والخلل في إدارة المؤسسة في الوقت المناسب والقيام بوضع الطرق المثلى لمعالجته قبل انتشاره، وهذا يبين أن بتطبيق التدقيق الخارجي سوف يكون هناك مزيدا من الرقابة ومزيدا من الحد من الغش والتزوير. لقد تبوأت وظيفة التدقيق الخارجي مكانة بارزة في معظم المؤسسات، وارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب بل كنشاط تقييمي لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها.

الفصل الثاني

تمهيد

بعدما تطرقنا إلى الجانب النظري ما هو المدقق الخارجي وكل ما يتعلق به وحاولنا إلى مدى مساهمة المدقق الخارجي في تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية، والان سنتطرق إلى الجانب التطبيقي والذي اخترنا إحدى المؤسسات الاقتصادية والتي لها سمعة جيدة وذات أداء عالي تتمثل في مطاحن الحضنة.

سنتعرض في هذا الفصل إلى مبحثين هما.

المبحث الأول: سنتعرض إلى دور المدقق الخارجي في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية من خلال دراسة ميدانية والقيام بجميع الملاحظات التي تم تجميعها خلال فترة الدراسة، الوثائق الداخلية للمؤسسة، إضافة إلى الاستبيان لجمع المعلومات الأزمة واختبار الفرضيات وتحقيق اهداف الدراسة.

أما المبحث الأول: تحليل نتائج الاستبيان: حيث قمنا بمطلبين متتاليين هما تحليل فقرات الاستبيان وإختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: عينة الدراسة وتحليل نتائج الاستبيان وإختبار الفرضيات

من أجل تحقيق أهداف الدراسة، استخدمنا الأسلوب الوصفي والتحليلي في الجانب النظري بهدف التطرق إلى دور المدقق الخارجي وكذا الأداء في المؤسسة، كما استخدمنا دراسة حالة وذلك بالدراسة الميدانية لمؤسسة مطاحن الحضنة، واعتمدنا في دراستنا الميدانية على الاستبيان الذي قمنا بتصميمه بناءا على الدراسات النظرية والدراسات السابقة ثم عرضه على مجموعة من المحكمين وأساتذة مختصين في التدقيق الخارجي (أنظر الملحق رقم 03).

المطلب الأول: عينة الدراسة

تمثلت عينة الدراسة في مجموعة من العاملين والاطارات للمؤسسة من رؤساء المصالح ومستشار قانوني ومكلف بالدراسات ومدير المالية ومختلف المصالح وعمالها، الذين لديهم علاقة بموضوع الدراسة وما يتعلق بالأداء وعناصره في مؤسسة اقتصادية بولاية المسيلة، ويفترض ان يكون هناك هؤلاء على الاطلاع بموضوع الدراسة ولديهم القدرة على الإجابة على استبيان الخاص بالدراسة الحالية وقد تم تسليم الاستبيان وشرحه لبعض الأشخاص العاملين في المؤسسة عن طريق المقابلة، وقد تم توزيع 36 استبيان واسترجعنا 30 استمارة.

الجدول رقم01: الإحصائية الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان	التكرار	النسبة%
الاستمارات الموزعة	36	100
الاستمارات المسترجعة	30	83.33
الاستمارات غير المسترجعة	6	16.67
الاستمارات النهائية	30	83.33

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول نلاحظ أن الاستمارات الموزعة الإجمالي 36 استمارة، منها 30 تم استرجاعها وهو ما يمثل نسبة 83.33% من حجم العينة المختارة، في حين أن6 استمارات لم يتم استرجاعها وهو ما يمثل16.33% من اجمالي العينة.

المطلب الثاني: الأدوات الإحصائية المستخدمة وهيكل الاستبيان

أولا: جمع استمارات الاستبيان والوسائل الإحصائية المستخدمة

بعد عملية توزيع الاستبيان على العينة المختارة، قمنا بعملية جمع الاستبيان والتي تعد من بين أهم وأصعب الخطوات كونها ترتبط بالحصول على نتائج عملية تفيدنا في إثراء هذا الموضوع، فعمدنا على جمع هذا الاستبيان عن طريق الاستلام المباشر وعن طريق المقابلة، ثم بعد الحصول على الاستبيان بدأنا عملية التحليل وفق جداول يتم تحليلها إحصائيا، باستخدام الأدوات الاحصائية التالية:

- ✓ **التكرارات والنسب المئوية:** تم الاعتماد عليها بهدف التفريق بين فئات العينة، بناءا على المعلومات الشخصية لأفرادها، ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة.
- ✓ **المتوسط الحسابي:** تم استخدامه في هذه الدراسة كونه مؤشر يقوم بترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المستجوبين على الاستبيان من فئات الدراسة، حيث تم اعتماد الوسط الحسابي للإجابات المشاركين كمؤشر على مساهمة المدقق الخارجي في تحسين الأداء في المؤسسة.
- ✓ **الانحراف المعياري:** تم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن متوسطها الحسابي.
- ✓ **إختبار ألفا كرونباخ:** تم إستخدامه لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان، بحيث يأخذ قيم تتروح من 0 إلى 1، فان لم يكن هناك ثبات تام في البيانات فان قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، أما إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فان قيمة المعامل تساوي الواحد، أي أن زيادة قيمة هذا المعامل تعني زيادة مصداقية البيانات.
- ✓ **معامل الصدق(validity):** يساوي الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ.
- ✓ **إختبار معامل ارتباط بيرسون:** يستخدم معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق فقرات الاستبيان بحيث يجب أن تكون قيمتها دالة عند مستوى الدلالة، كما يجب أن تكون قيمتها المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية.
- ✓ **إختبار التوزيع الطبيعي كولمجروف سمرنوف(kolmogorov–Smirnov Test):** يستخدم هذا الاختبار لمعرفة طبيعة توزيع بيانات ظاهرة معينة في كونها تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.

✓ **اختبار(ت) الاحصائي (T-Test)**: يستخدم للمقارنات الثنائية وفي اختبار فرضيات الاستبيان للتأكد من الدلالة الإحصائية للنتائج الي تم التوصل اليها.

ثانيا: هيكل الاستبيان

يحتوي الاستبيان على قسمين هما:

- المحور الأول: شمل المعلومات الشخصية لأفراد مجتمع الدراسة وتتضمن: الجنس، السن، الوظيفة الحالية، سنوات الخبرة، المؤهل العلمي.

- المحور الثاني: شمل 7 فقرات، يهدف إلى تحديد دور المدقق الخارجي في إعطاء المصداقية للقوائم المالية.

- المحور الثالث: شمل 7 فقرات، يهدف إلى تبيان مساهمة المدقق الخارجي في تحسين الأداء من خلال المصادقة على القوائم المالية بعد تصحيح الأخطاء والتلاعبات وتسجيلها في تقريره.

تم إعداد قائمة الأسئلة الاستبيان على أساس سلم ليكارت الخماسي الذي يحتمل خمسة إجابات كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 02: سلم ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نموذج ليكارت الخماسي

أما فيما يتعلق بالحدود التي اعتمدنا عليها في البحث عند التعليق على المتوسط الحسابي للمتغيرات في نموذج الدراسة، ولتحديد درجة سلم فقد حددنا ثلاث مستويات هي: (المنخفض، المتوسط، المرتفع) بناءا على المعادلة التالية:

طول الفئة= (الحد الأعلى البديل – الحد الأدنى البديل) /عدد المستويات

أي: (5-1) /3=1.33

الجدول رقم 03: مقياس تحديد الأهمية النسبية لمتغيرات الدراسة

مستوى الملائمة	1.33 – 1	3.67 – 2.34	5 – 3.68
الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي	منخفضة	متوسطة	مرتفعة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان

المطلب الثالث: وصف وتحليل خصائص العينة المدروسة

في هذا الجزء قمنا بدراسة وتحليل المحور الأول للاستبيان والذي يرتبط بالأسئلة المتعلقة بالمعلومات الشخصية للعينة المدروسة المتمثلة في: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية.

ولتسهيل عملية التحليل قمنا بتجميع البيانات المحصل عليها وتفريغها في برنامج*SPSS–22 وتمثيله في جداول للوضوح وتسهيل عملية التحليل والملاحظة.

أولا: توزيع أفراد العينة حسب الجنس:

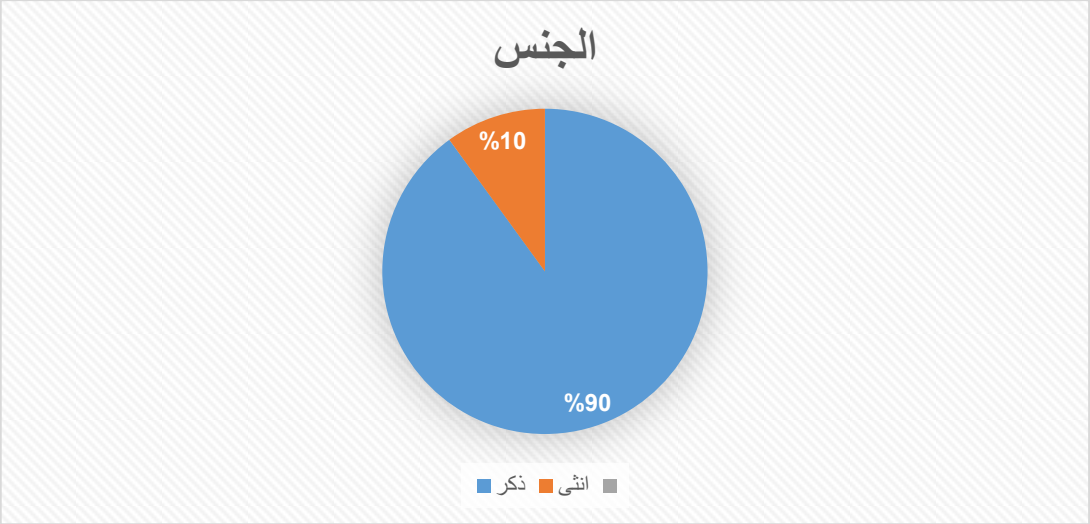
الجدول رقم04: توزيع أفراد العينة حسب الجنس

البيان	التكرار	النسبة%
ذكر	27	90
أنثى	3	10
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على الاستبيان المسترجع

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة المشاركة الذكور بلغت 90% أي 27ذكر، بينما بلغت نسبة الاناث 10% أي 3 إناث وهذا ما يدل على هيمنة الذكور على ممارسة مهنة التدقيق الخارجي.

الشكل رقم 03: توزيع أفراد حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول

ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب السن

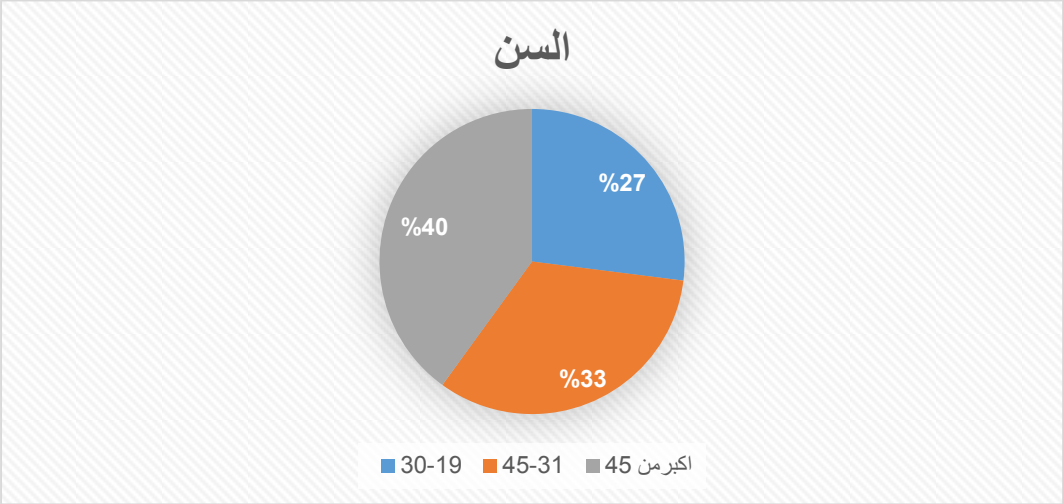
قمنا بتشكيل ثلاث فئات عمرية وتتمثل من 19-30 و 31-45 وأكبر من 45 سنة.

الجدول الأتي رقم05: يمثل توزيع أفراد العينة حسب السن

الفئة العمرية	التكرار	النسبة%
30-19	8	27
45-31	10	33
أكبرمن45	12	40
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الاستبيان المسترجع

الشكل رقم 04: توزيع أفراد حسب السن



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الجدول

من خلال الجدول نلاحظ ان نسبة المشاركة أكبر من45 هي النسبة الأكبر والتي تمثل40% من إجمالي العينة ب 12 مشاركا في حين نجد العمر الذي يتراوح من 31-45 تمثل نسبة 33% من إجمالي العينة وب 10مشاركين، أما الفئة الأخيرة كانت من 19-30 فكانت ممثلة ب 8 مشاركين وبنسبة 27%من إجمالي العينة.

ثالثا: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة:

شملت الوظيفة كل من الرئيس والمدراء ورؤساء المصالح والاداريين

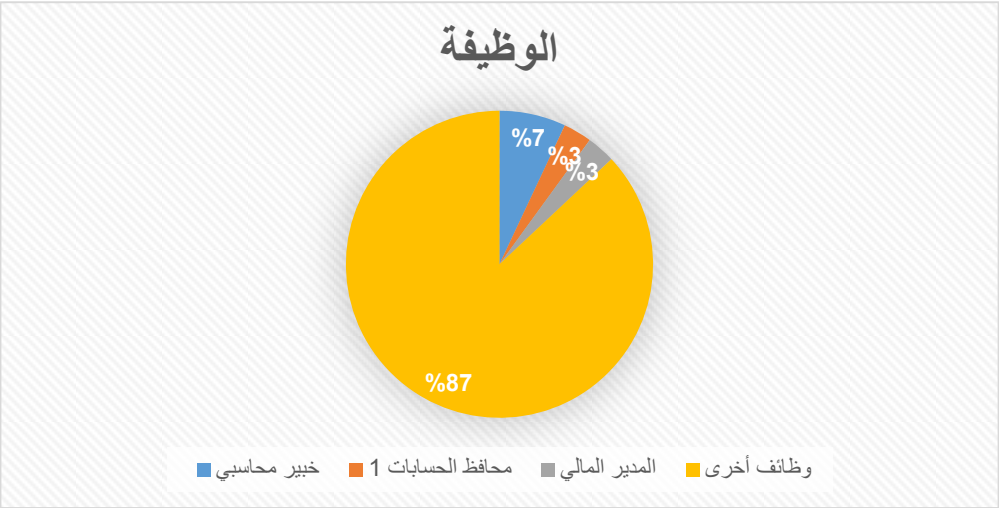
الجدول رقم06: يوضح أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة%
الرئيس(المدير العام)	1	3
المدراء	3	10
رؤساء المصالح والاداريين	26	87
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الاستبيان

من خلال الجدول نلاحظ أن أكبر فئة وظيفية شاركت في الإجابة على الأسئلة هي فئة رؤساء المصالح والاداريين 26 فردا من أفراد العينة المدروسة وبنسبة 87%، تليها المدراء بنسبة 10%أي3 أفراد، ومن ثم الرئيس (المدير العام) بنسبة 3%.

الشكل رقم 05: توزيع أفراد حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول

رابعا: توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة

قمنا بتوزيع العينة على مجموعة من المسؤولين حسب خبرتهم المهنية

الجدول رقم07: يوضح افراد العينة حسب الخبرة المهنية

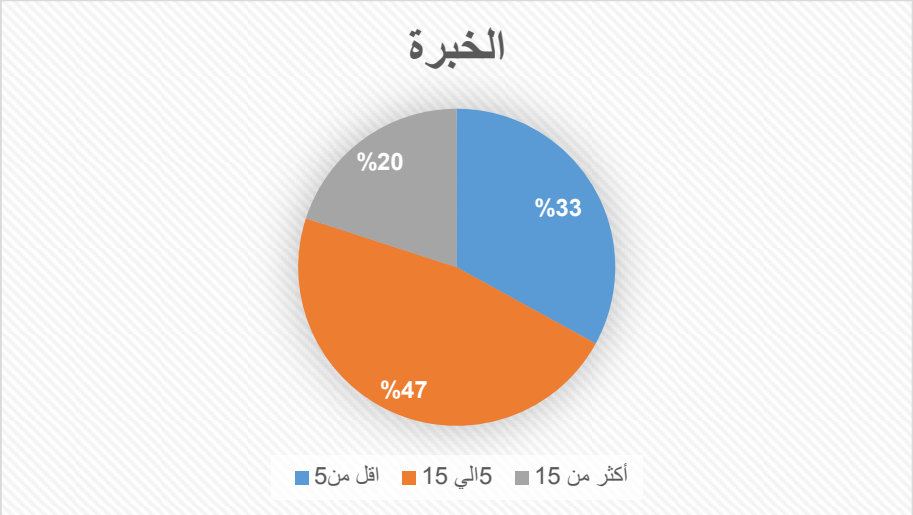
سنوات الخبرة	التكرار	النسبة%
أقل من5	10	33
من5إلى 15	14	47
أكثرمن15	6	20
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الاستبيان المسترجع

من خلال الجدول أن غالبية المستجوبين لديهم خبرة من 5 إلى 15 بنسبة 47% وبواقع 14 فردا من أفراد

العينة المدروسة، تليها اقل من5 سنوات بواقع 10 أفراد وبنسبة 33%، أما أضعف نسبة فكانت أقل من5 سنوات وبنسبة 20% أي 6 افراد من العينة المدروسة، وهنا يتبين أن أصحاب الخبرات الكافية من فئات أكبر نسبيا وهذا يؤكد على مصداقية النتائج.

الشكل رقم 06: توزيع أفراد حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول

خامسا: توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

يمثل الجدول توزيع أفراد العينة حسب الشهادات المتحصل عليها.

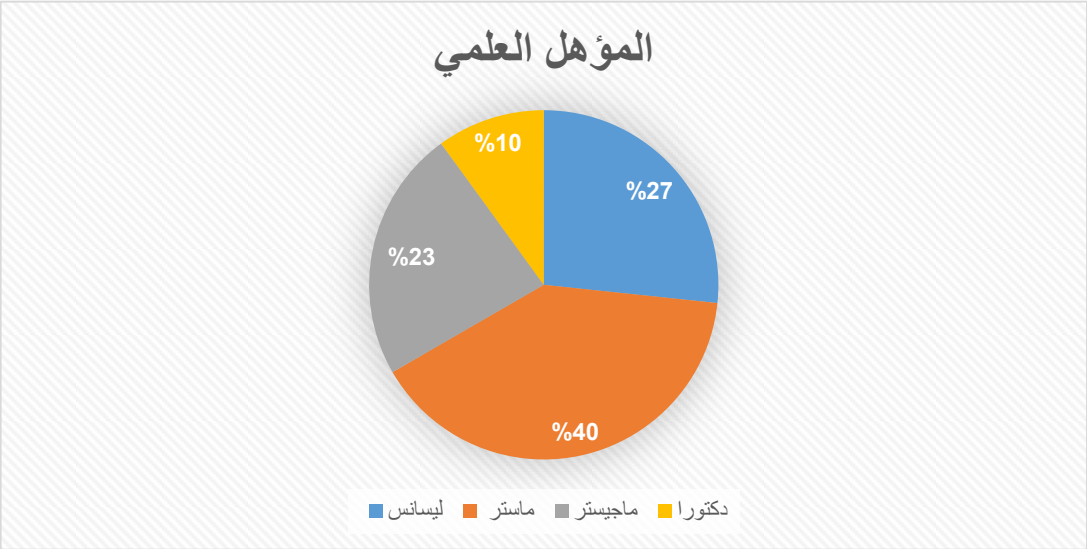
الجدول رقم08: يوضح أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة%
ليسانس	8	27
ماستر	12	40
ماجيستر	7	23
دكتورا	3	10
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الاستبيان المسترجع

من خلال الجدول نلاحظ ان أكبر نسبة للمؤهل العلمي هي الماستر حيث بلغت نسبة المشاركة 40%، أي ما يعادل 12فردا من حجم العينة، وتليها فئة ليسانس بنسبة 27% أي مايعادل 8أفراد مشاركين، إضافة إلى حاملي شهادة الماجيستر وكان ب 7افراد من حجم العينة ب 23%، وأخيرا حاملي الدكتورا فكان نسبتهم 10% وعددهم 3 فقط.

الشكل رقم07: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الجدول

المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان

يتم تحليل نتائج الاستبيان بمجموعة من الوسائل الإحصائية المستخدمة وهي:

المطلب الأول: تحليل فقرات الاستبيان

أولا: إختبار ثبات الاستبيان بإستخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronpachs Alpha): تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان، وكذلك النتائج كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم09: إختبار ثبات فقرات الاستبيان

رقم المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول	7	0.728	0.853
المحور الثاني	7	0.855	0.924
الدرجات الكلية	14	0.747	0.864

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

يستخدم معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات الاستبيان من ناحية الاتساق الداخلي لفقراته، وتتراوح قيمة ألفا كرونباخ بين الصفر والواحد وكلما اقتربت قيمته المحسوبة من الواحد دلت على وجود ثبات عالي في الدراسة والعكس صحيح، ومن خلال الجدول يتبين لنا ان المعاملات ألفا كرونباخ بلغ(0.747) وهي نسبة جد مقبولة إحصائيا. وتعني نسبة ثبات الاستبيان(0.747) أنه إذا أعيد توزيع الاستبيان على نفس العينة سيعيدون نفس إجاباتهم الاولى.

ثانيا: إختبار صدق الاستبيان باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlatoin): تم قياس صدق الاستبيان في هذه الطريقة وفقا لمعامل ارتباط بيرسون من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له من جهة، وبين محوري الدراسة ومعدل فقرات الاستبيان الكلي من جهة أخرى.

الجدول رقم10: معامل ارتباط بيرسون بين محوري الدراسة والمعدل الكلي لفقرات الاستبيان

المحور	معامل ارتباط بيرسون	مستوى الدلالة

المحور الأول	0.771	0.000
المحور الثاني	0.631	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم12: يتبين أن معاملات الارتباط بين محوري الدراسة والمعدل الكلي لفقرات الاستبيان مرتفعة المحور الأول والثاني على التوالي (0.771 و0.631)، مما يدل على وجود علاقة إرتباط قوية بين المحاور.

ثالثا: إختبار التوزيع الطبيعي كولمجروف – سمرنوف (kolmogorov-Smirnov Test):

لإختبار الفرضيات نستخدم اختبار كولمجروف-سمرنوف الذي يدرس مدى فروق بين المتوسطات المستجوبين حول فرضية الدراسة، وعليه قمنا بهذا الاختبار لمعرفة مدى توزيع البيانات طبيعيا بحيث تكون نتائج كولجروف-سمرنوف لمحوري الدراسة أكبر من 0.05 المعتمدة في الدراسة، وهذا لتمكن من القيام باختبار (t). وكانت النتائج كما هي في الجدول الاتي:

الجدول رقم11: إختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الاستبيان

المحور	عدد الفقرات	قيمةz	قيمة sig
المحور الأول	7	0.750	0.223
المحور الثاني	7	0.749	0.237
الدرجات الكلية	14	0.712	0.206

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على SPSS

من خلال الجدول نلاحظ ان فقرات الاستبيان تتبع التوزيع الطبيعي لان قيمة sig لمحوري الاستبيان أكبر من0.05.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

يتم اختبار فرضيات الدراسة عن طريق المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وT-testوتتمثل فيما يلي:

الفرضية الأولى: المدقق الخارجي له دور كبير في إعطاء المصداقية للقوائم المالية

في هذا الفرضية سنقوم بدراسة وتحليل دور المدقق الخارجي في إعطاء المصداقية للقوائم المالية من الاستبيان، وذلك من خلال طرح (7) فقرات، حيث سنقوم بتفريغ وتحليل البيانات الخاصة بهذا المحور من خلال الأجوبة المتحصل عليها عن طريق الاستبيان وذلك بعد تبويبها في جداول تسهيلا لعملية التحليل.

الجدول رقم12: النتائج الإحصائية لفقرات المحور الثاني

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب
01	المدقق الخارجي مهم في إعطاء مصداقية للقوائم المالية	4.1000	0.8847	مرتفعة	5
02	يعتبر المدقق الخارجي ذا أهمية كبيرة لمستخدمي الكشوفات المالية	4.0667	0.7396	مرتفعة	7
03	يقوم المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية لتفادي الأخطاء والتلاعبات	4.0667	0.6915	مرتفعة	6
04	يقوم المدقق الخارجي بتصحيح ومعاينة الأخطاء المحاسبية إن وجدت	4.1000	0.9595	مرتفعة	4
05	يعتبر المدقق الخارجي ومساعديه مسؤول عن جميع العمليات المحاسبية التي تمت خلال السنة	4.3333	0.6064	مرتفعة	3
06	يستند المدقق الخارجي على أدلة وقرائن إثبات في تقاريره المقدمة	4.5333	0.5074	مرتفعة	1
07	يقدم المدقق الخارجي في تقريره رأي فني محايد عن عدالة وصدق القوائم المالية	4.3333	0.6064	مرتفعة	2
	نتائج المحور الثاني	4.2190	2.0540		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجاتٍ SPSS

1- تنص العبارة رقم 01 على أن المدقق الخارجي مهم في إعطاء مصداقية للقوائم المالية، حيث تحصلت على متوسط حسابي هو 4.1 وإنحراف معياري قدر ب0.8847، ومنه نستنتج أن الاهمية النسبية لهذه العبارة كانت مرتفعة، حيث تحصلت على المرتبة الخامسة بالنسبة لجميع عبارات المحور.

2- تنص العبارة رقم 02 على أن المدقق الخارجي يعتبر ذا أهمية كبيرة لمستخدمي القوائم المالية، حيث تحصلت على متوسط حسابي هو 4.0667 وإنحراف معياري قدر ب0.7396، ومنه نستنتج أن الاهمية النسبية لهذه العبارة كانت مرتفعة، حيث تحصلت على المرتبة السابعة بالنسبة لجميع عبارات المحور.

3- تنص العبارة رقم 03 على أن المدقق الخارجي يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية لتفادي الأخطاء والتلاعبات، حيث تحصلت على متوسط حسابي هو 4.0667 وإنحراف معياري قدر ب0.6915، ومنه نستنتج أن الاهمية النسبية لهذه العبارة كانت مرتفعة، حيث تحصلت على المرتبة السادسة بالنسبة لجميع عبارات المحور

4- تنص العبارة رقم 04 على أن المدقق الخارجي يقوم بتصحيح ومعاينة الأخطاء المحاسبية إن وجدت، حيث تحصلت على متوسط حسابي هو 4.1 وإنحراف معياري قدر بـ0.9595، ومنه نستنتج أن الاهمية النسبية لهذه العبارة كانت مرتفعة، حيث تحصلت على المرتبة الرابعة بالنسبة لجميع عبارات المحور.

5- تنص العبارة رقم 05 على أن المدقق الخارجي ومساعديه يعتبر مسؤول عن جميع العمليات المحاسبية التي تمت خلال السنة، حيث تحصلت على متوسط حسابي هو 4.3333 وإنحراف معياري قدر بـ0.6064، ومنه نستنتج أن الاهمية النسبية لهذه العبارة كانت مرتفعة، حيث تحصلت على المرتبة الثالثة بالنسبة لجميع عبارات المحور.

6- تنص العبارة رقم 06 على أن المدقق الخارجي يستند على أدلة وقرائن إثبات في تقاريره المقدمة، حيث تحصلت على متوسط حسابي هو 4.5333 وإنحراف معياري قدر بـ0.5074، ومنه نستنتج أن الاهمية النسبية لهذه العبارة كانت مرتفعة، حيث تحصلت على المرتبة الأولى بالنسبة لجميع عبارات المحور.

7- تنص العبارة رقم 07 على أن المدقق الخارجي يقدم في تقريره رأي فني محايد عن عدالة وصدق القوائم المالية، حيث تحصلت على متوسط حسابي هو 4.333 وإنحراف معياري قدر بـ0.6064، ومنه نستنتج أن الاهمية النسبية لهذه العبارة كانت مرتفعة، حيث تحصلت على المرتبة الثانية بالنسبة لجميع عبارات المحور.

من خلال نتائج المحور الثاني للاستبيان تبين لنا أن جميع المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الثاني التي تم التوصل اليها والبالغة 7 فقرات كانت كلها مرتفعة، وهذا يشير أن إجابات عن الدراسة كانت إيجابية جدا، ودليل ذلك ان متوسط الحسابي العام لفقرات المحور الثاني4.2190 بلغ بأهمية

نسبية مرتفعة، وبلغ الانحراف المعياري العام2.0540 ما يعني أن نسبة تشتت إجابات أفراد العينة على مضمون عبارات المحور الثاني من الاستبيان ضعيفة، وهو دليل على أن المدقق الخارجي له دور كبير في إعطاء المصداقية للقوائم المالية.

إختبار الفرضية الأولى:

H0 الفرضية الصفرية: المدقق الخارجي ليس له دور كبير في إعطاء المصداقية للقوائم المالية.

H1 الفرضية البديلة: للمدقق الخارجي له دور كبير في إعطاء المصداقية للقوائم المالية.

الجدول رقم13: نتائج إختبار T-test الفرضية الأولى

المتغير التابع	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	Sig	القرار الاحصائي
المدقق الخارجي له دور كبير في إعطاء المصداقية للقوائم المالية	**52.589**	**1.699**	**0.000**	**قبول الفرضية البديلة**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من خلال البيانات الواردة في الجدول أن الدلالة الإحصائية (Sig=0.00) أقل من مستوى الدلالة (0.05)، كما أن قيمة(t) المحسوبة بلغت 52.859 في حين أن قيمة (t) الجدولية بلغت (1.699) حيث نجد أن(t) المحسوبة أكبر من (t)الجدولية، ونستنتج برفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على أن المدقق الخارجي له دور كبير في إعطاء المصداقية للقوائم المالية.

الفرضية الثانية: يساهم المدقق الخارجي في تحسين الأداء من خلال المصادقة على القوائم المالية بعد تصحيح الأخطاء والتلاعبات وتسجيلها في تقريره.

في هذا الفرضية سنقوم بدراسة وتحليل المحور الثالث من الاستبيان، والمتمثل في مساهمة المدقق الخارجي في تحسين الأداء من خلال المصادقة على القوائم المالية بعد تصحيح الأخطاء والتلاعبات وتسجيلها في تقريره، وذلك من خلال طرح فقرات 7 فقرات، حيث سنقوم بتفريغ وتحليل البيانات الخاصة بهذا المحور من خلال الأجوبة المتحصل عليها عن طريق الاستبيان، وذلك بعد تبويبها في جداول تسهيلا لعملية التحليل.

والجدول التالي يمثل النتائج الإحصائية المتوصل اليها لفقرات المحور الثالث:

الجدول رقم14: النتائج الإحصائية لفقرات المحور الثالث

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب
01	يظهر دور المدقق الخارجي في تحسين الأداء من خلال تحديد الكفاءة والإنتاجية في التقارير الخاصة	4.4667	0.5074	مرتفعة	2
02	يساعد المدقق في زيادة فعالية الأداء في المؤسسة	4.5000	0.5085	مرتفعة	1
03	إن توفر الاستقلالية والحيادية لدى المدقق الخارجي يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره عن المعلومات المحاسبية.	3.8667	0.8193	مرتفعة	7
04	يعتبر تقرير المدقق أداة للوقاية والإنذار عن كل ما يمس إستقرار المؤسسة	4.2000	0.7143	مرتفعة	3
05	يساعد المدقق الخارجي المؤسسة على معرفة قدرتها الفعلية في تحقيق النمو وزيادة الأرباح	3.9000	0.9595	مرتفعة	6
06	يقدم المدقق الخارجي النصائح للمؤسسة فيما يتعلق بكيفية التعامل مع مخاطر الأداء	3.9000	1.0288	مرتفعة	5
07	تقرير المدقق الخارجي حول أداء المؤسسة يرفع من كفاءة المؤسسة وفعاليتها	3.9333	0.9444	مرتفعة	4
	نتائج المحور الثالث	4.1095	2.0271		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

1- تنص العبارة رقم 08 يظهر دور المدقق الخارجي في تحسين الأداء من خلال تحديد الكفاءة والإنتاجية في التقارير الخاصة، حيث تحصلت على متوسط حسابي هو4.4667 وإنحراف معياري قدر بـ0.7074،

ومنه نستنتج أن الاهمية النسبية لهذه العبارة كانت مرتفعة، حيث تحصلت على المرتبة الثانية بالنسبة لجميع عبارات المحور.

2- تنص العبارة رقم 09 على أن المدقق الخارجي يساعد في زيادة فعالية الأداء في المؤسسة، حيث تحصلت على متوسط حسابي هو4.500 وإنحراف معياري قدر بـ0.5085، ومنه نستنتج أن الاهمية النسبية لهذه العبارة كانت مرتفعة، حيث تحصلت على المرتبة الاولى بالنسبة لجميع عبارات المحور.

3- تنص العبارة رقم10 على توفر الاستقلالية والحيادية لدى المدقق الخارجي يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره عن المعلومات المحاسبية.، حيث تحصلت على متوسط حسابي هو3.8667 وإنحراف معياري قدر بـ0.8193، ومنه نستنتج أن الاهمية النسبية لهذه العبارة كانت مرتفعة، حيث تحصلت على المرتبة السابعة بالنسبة لجميع عبارات المحور.

4- تنص العبارة رقم 11 على تقرير المدقق أداة للوقاية والإنذار عن كل ما يمس إستقرار المؤسسة، حيث تحصلت على متوسط حسابي هو4.2000 وإنحراف معياري قدر بـ0.7143، ومنه نستنتج أن الاهمية النسبية لهذه العبارة كانت مرتفعة، حيث تحصلت على المرتبة الثالثة بالنسبة لجميع عبارات المحور.

5- تنص العبارة رقم 12 على أن المدقق الخارجي يساعد المؤسسة على معرفة قدرتها الفعلية في تحقيق النمو وزيادة الأرباح، حيث تحصلت على متوسط حسابي هو3.9000وإنحراف معياري قدر بـ0.9595، ومنه نستنتج أن الاهمية النسبية لهذه العبارة كانت مرتفعة، حيث تحصلت على المرتبة السادسة بالنسبة لجميع عبارات المحور.

6- تنص العبارة رقم 13 على أن المدقق الخارجي يقدم النصائح للمؤسسة فيما يتعلق بكيفية التعامل مع مخاطر الأداء، حيث تحصلت على متوسط حسابي هو3.9000 وإنحراف معياري قدر بـ1.0288، ومنه نستنتج أن الاهمية النسبية لهذه العبارة كانت مرتفعة، حيث تحصلت على المرتبة الخامسة بالنسبة لجميع عبارات المحور.

7- تنص العبارة رقم 14 على تقرير المدقق الخارجي حول أداء المؤسسة يرفع من كفاءة المؤسسة وفعاليتها، حيث تحصلت على متوسط حسابي هو3.9333 وإنحراف معياري قدر بـ0.9444، ومنه نستنتج أن الاهمية النسبية لهذه العبارة كانت مرتفعة، حيث تحصلت على المرتبة الرابعة بالنسبة لجميع عبارات المحور.

من خلال نتائج المحور الثالث للاستبيان تبين لنا أن جميع المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الثالث التي تم التوصل إليها والبالغة 7 فقرات فكانت كاملها مرتفعة، وهذا يشير أن إجابات عن الدراسة كانت إيجابية جدا، ودليل ذلك أن المتوسط الحسابي العام لفقرات المحور الثالث4.1095 بلغ بأهمية نسبية مرتفعة، وبلغ الانحراف المعياري العام 2.0271 ما يعني أن نسبة تشتت إجابات أفراد العينة على مضمون عبارات المحور الثالث من الاستبيان ضعيفة، وهو دليل أن المدقق الخارجي يساهم في تحسين الأداء من خلال المصادقة على القوائم المالية بعد تصحيح الأخطاء والتلاعبات وتسجيلها في تقريره

إختبار الفرضية الثانية:

H0 الفرضية الصفرية: لا يساهم المدقق الخارجي في تحسين الأداء من خلال المصادقة على القوائم المالية بعد تصحيح الأخطاء والتلاعبات وتسجيلها في تقريره.

H1 الفرضية البديلة: يساهم المدقق الخارجي في تحسين الأداء من خلال المصادقة على القوائم المالية بعد تصحيح الأخطاء والتلاعبات وتسجيلها في تقريره.

الجدول رقم15: نتائج اختبار T-test الفرضية الثانية

المتغير المستقل	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	Sig	القرار الاحصائي
يساهم المدقق الخارجي في تحسين الأداء من خلال المصادقة على القوائم المالية بعد تصحيح الأخطاء والتلاعبات وتسجيلها في تقريره	62.186	1.699	0.000	قبول الفرضية البديلة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من خلال البيانات الواردة في الجدول أن الدلالة الإحصائية (Sig=0.00) أقل من مستوى الدلالة (0.05)، كما أن قيمة(t) المحسوبة بلغت 62.186 في حين أن قيمة (t) الجدولية بلغت (1.699) حيث نجد أن(t) المحسوبة أكبر من (t) الجدولية، ونستنتج برفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على مساهمة المدقق الخارجي في تحسين الأداء من خلال المصادقة على القوائم المالية بعد تصحيح الأخطاء والتلاعبات وتسجيلها في تقريره.

خاتمة الفصل:

كان يُنظر إلى التدقيق الخارجي على أنه وسيلة لاكتشاف الأخطاء والانحرافات التي يتم ارتكابها من طرف المؤسسة وهذا من خلال تدقيق مختلف السجلات والدفاتر والبيانات المحاسبية والقوائم المالية أي ما يسمى بالتدقيق المالي، لكن حاليا أصبح للتدقيق الخارجي دور كبير ومهم فيما يخص تطوير وتحسين الأداء في المؤسسة وتحقيق فعاليته.

من خلال الدراسة التطبيقية التي تمت على مستوى مؤسسة مطاحن الحضنة، تعرفنا على مساهمة المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، وهذا من خلال توزيع استبيان بناءا على مجموعة من أراء أفراد الذين يعملون في الإدارة والإطارات في المؤسسة، واستخلصنا أن للمدقق الخارجي دورا كبيرا في تحسين أداء في المؤسسة من خلال اكتشاف الأخطاء والانحرافات في القوائم المالية وتصحيحها، والحصول على أدلة اثبات وقرائن في تقاريره المقدمة، من أجل إعطاء مصداقية وحقيقة القوائم المالية.

خاتمة

الخاتمة

يعد تقرير المدقق الخارجي خلاصة لعملية التدقيق في المؤسسة، حيث يقدم رأي فني محايد يجسدوا فيه المدقق مصداقية المعلومات الموجودة بالقوائم المالية وتعبيرها الدقيق عن الوضعية المالية الحقيقية ونتيجة النشاط لفترة سنة.

من خلال دراستنا بمؤسسة مطاحن الحضنة توصلنا إلى النتائج التالية:

– إن المهمة الرئيسية لمدقق الخارجي هي فحص حسابات المؤسسة للتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة سليمة، والغرض من هذا هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني حول صحة هذه الحسابات، مما يرفع من كفاءة المؤسسة وإنتاجيتها

– يتمتع المدقق بالاستقلالية أثناء أداء مهامه في تدقيق الحسابات، وتظهر هذه الاستقلالية من خلال تصرفه بنزاها وبدون تحيز عند أداء الخدمات المهنية، وهذا ما يدعم عملية إضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية.

– قوة أدلة الاثبات والحصول عليها من جهات مستقلة ما أمكن ذلك تدعم عملية التدقيق من فحص، تحقيق، وتقرير إبداء الرأي الذي يقوم بإصداره المدقق الخارجي حول صحة وعدالة تمثيل المعلومات للوضع الحقيقي للمؤسسة، وبالتالي تحسين أداء المؤسسة.

– يمثل رأي المدقق الخارجي القيمة المضافة لعملية التدقيق والذي يساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات الصحيحة والمناسبة.

– للمدقق الخارجي دور مهم في تحقيق فعالية الأداء، وهذا من خلال قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية وبالتالي استخراج لنقاط القوة والضعف لهذا النظام، أي انه يعطي الفرصة للمؤسسة لتصحيح الأخطاء والانحرافات من جهة، وإعطاء جملة من الاقتراحات والتوصيات لإدارة المؤسسة من جهة أخرى.

– أظهرت نتائج الاستبيان أن المدق الخارجي له دور مهم في تحسين أداء المؤسسة حسب أراء عينة الدراسة.

– من خلال تحليل الاستبيان تبين لنا عند إبلاغ المدقق الخارجي عن الأخطاء والاشارة إليها في تقريره، يعطي مصداقية في القوائم المالية وهذا يؤدي إلى التحسن والفعالية في المؤسسة وبالتالي إعطاء وإضفاء الثقة لمستخدمي القوائم المالية.

أما فيما يخص فرضيات دراستنا فكانت كالتالي:

من خلال الدراسة الميدانية وأراء مسؤولين وإطارات في مطاحن الحضنة وبالاعتماد على تحليل الاستبيان توصلنا إلى:

– الفرضية الأولى: التي تنص على أن "التدقيق الخارجي دور في إعطاء المصداقية للقوائم المالية" توصلت الدراسة إلى أن المدقق الخارجي له دور كبير في إعطاء المصداقية للقوائم المالية وبالتالي إعطاء صورة صادقة وحقيقية لوضعية المؤسسة، وبالتالي برهنا على صحة الفرضية.

– الفرضية الثانية: التي تنص على أن المدقق الخارجي يساهم في تحسين الأداء من خلال المصادقة على القوائم المالية بعد تصحيح الأخطاء والتلاعبات وتسجيلها في تقريره. حيث استخلصنا إلى أن تقرير المدقق الخارجي المنتج النهائي لعملية التدقيق، ومن خلال هذا التقرير يمكن تصحيح مسار وأداء المؤسسة وتحقيق نجاعتها، وهذا ما يثبت الفرضية الثانية.

ومن خلال النتائج التي تم التوصل إليها نقدم التوصيات التالية:

– على المدققين الخارجيين أن يبذلوا العناية المهنية الواجبة من أجل الحصول على أدلة الاثبات الكافية والملائمة والتي توفر القناعة للأطراف الأخرى المستخدمة للقوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.

– استعمال نظام رقابي فعال يساهم في تحسين سير المؤسسة وبلوغ الأهداف المرجوة.

– تحسيس المدققين الخارجيين بالدور الفعال الذي يجب أن تلعبه مهنة التدقيق.

– رفع من كفاءة المدققين من خلال تنظيم دورات علمية وتوعيتهم بأثارها وانعكاساتها على مستخدمو القوائم المالية.

– ضرورة متابعة التطورات العلمية المتعلقة بالتحليل المالي باعتبارها عصبة الاقتصاد.

– ضرورة التزام المدقق الخارجي بمعايير المتعارف عليها والدولية لضمان التزامه بالنزاهة والموضوعية من خلال قيامه بعملية التدقيق وعدم تحيزه إلى أي جهة سواء المسيرين داخل المؤسسة أو المستخدمين الخارجيين لتقريره النهائي.

في الأخير يمكن اعتبار هذا البحث بداية لدراسات وبحوث أخرى سواء في مجال التدقيق الخارجي أو أداء المؤسسة، لذا نقترح المواضيع الآتية:

1– التدقيق الإداري أداة من أدوات تحقيق الكفاءة والفعالية في المؤسسة.

2– مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق في المؤسسة.

3– دور لجان التدقيق في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع

أولا: باللغة العربية

الكتب

- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفا للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن،2000 .

- أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2009.

- أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية ،1992.

- أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة الأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة،2005.

- ادريس محمد عبد السلام اشتيوي، المراجعة (معايير واجراءات)، دار النهضة العربية لنشر والتوزيع، لبنان، ط4، 1996.

- حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المقدمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ،2009.

- زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، دار البداية للنشر والتوزيع، الأردن،2010.

- زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة1، 2009.

- طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي ادريس، الادارة الاستراتيجية :منظور منجي متكامل، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2007.

- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

– محمد سمير الصبان، وعبد الله هبال، الأسس العلمية والعلمية بمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية،1998.

– محمد يوسف جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق لنشر والتوزيع،2000.

– محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، دار الهناء للتجليد الفني، الإسكندرية، 2009.

– محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003.

– مجيد الكرخي، تقويم الاداء بالاستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2007.

– منصور حامد محمود، الطحان محمد أبو العلا، المحمودي محمد هشام، أساسيات المراجعة، جامعة القاهرة، مصر،1999 .

– نواف محمد عباس الرمحي، مراجعة المعاملات المالية، دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان ، 2009.

– غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان،2006.

– عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت،2004.

– عبد الفتاح محمد الصحن ومحمد ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية ،2000.

– عبد العزيز صالح بن تبور، الادارة الاستراتيجية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط1 ،2004.

– علان فرحان طالب وايمان شيخان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن،2011.

– خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية،2004.

– وائل صبحي ادريس طاهر محمد منصور، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

– صلاح عبد الباقي، إدارة الموارد البشرية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.

المذكرات

– أحمد معاذ، محمد أديب الدوس، دور المدقق الخارجي في تكليف الضريبي في سوريا، رسالة ماجيستر في مراجعة الحسابات، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا،2014.

–مومن شرف الدين، دور العمليات بالإدارة في تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجيستر، علوم التسيير تخصص الاستراتيجيات، سطيف،2012.

– بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وأثره على فعالية المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجيستر، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2011.

– عادل بومجان، تأهيل الموارد البشرية لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، رسالة دكتورا، بسكرة،2015.

– شدري معمر سعاد، التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية، أطروحة دكتورا، علوم التسيير،2015.

– محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدي إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجيستر في العلوم التجارية محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر،2011.

المحاضرات والوثائق والمجلات

- أحمد حيرش، محاضرة بعنوان التسلسل الزمني لمهنة محافظ الحسابات، مقياس تدقيق ومحافظ الحسابات، السنة الثانية ماستر قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016.

-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، المؤرخ في 29جوان2010المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات، القانون10-01 المادة22.

-عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة، الجزائر،2011.

ثانيا: باللغة الفرنسية

1-Bernard Martory, contrôle de gestion social, librairie Vuibert, Paris, 1999.

2-Denis molho dominiquefernandez poison، la performance globale de lenterprise، edition dorganisation، paris، 2003.

3-LOUIS AMELLON Jean, l'essentiel à connaitre en gestion financière, MAXIMA, 3éme édition, Paris, 2002.

4-Yves de RONGE, Krine CERRADA, Contrôle de gestion, Pearson Education, Paris, 2e édition, 2009.

الملاحق

الملحق رقم 01

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف –المسيلة–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تخصص محاسبة وتدقيق . ماستر2 .

السنة الجامعية 2017/2016

إستمارة دراسة تحت عنوان:

دور المدقق الخارجي في تحسين الأداء في المؤسسة الإقتصادية

تحية طيبة أما بعد...

يقوم الطالب بإعداد دراسة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تضمنت في جانبها التطبيقي دراسة عينة من المدققين الخارجيين، حيث يشرفني أن أطلب منكم أيها السادة والسيدات التكرم بتزويدي بآرائكم من خلال هذا الاستبيان بوضع إشارة (×) أمام الإجابة التي ترونها مناسبة انطلاقا من خبرتكم ومعلوماتكم في هذا المجال، كما أحيطكم علما أن الأسئلة المطروحة ضمن هذا الاستبيان تستخدم لأغراض البحث العلمي وأن إجاباتكم ستكون محاطة بالسرية التامة، كما أرجوا أن تعود نتائج هذه الدراسة بالنفع لكم ولكل الباحثين.

وفي الأخير شكرا لكم على حسن الإصغاء والتعاون.

الطالب: نبيل بوقرة **تحت إشراف: الأستاذ ختيم محمد العيد**

المحور الأول: معلومات شخصية

- الجنس: - ذكر ☐ -أنثى☐

- السن: -من 19إلى 30سنة☐ -من31 إلى45 سنة☐ -أكبر من 45سنة☐

. الوظيفة الحالية: الرئيس ☐. المدراء☐ رؤساء المصالح والاداريين☐

- سنوات الخبرة: -أقل من 5سنوات☐ -من5 إلى 15سنوات☐ -أكثر من 15سنة☐

. المؤهل العلمي: . ليسانس☐ . ماستر ☐. ماجيستر ☐. دكتوراه☐

المحور الثاني: التدقيق الخارجي له دور كبير في إعطاء المصداقية للقوائم المالية

أسئلة المحور الأول:	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
1. المدقق الخارجي مهم في إعطاء مصداقية للقوائم المالية.					
2. يعتبر المدقق الخارجي ذا أهمية كبيرة لمستخدمي القوائم المالية.					
3. يقوم المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية لتفادي الأخطاء والتلاعبات.					
4. يقوم المدقق الخارجي بتصحيح ومعاينة الأخطاء المحاسبية إن وجدت					
5. يعتبر المدقق الخارجي ومساعديه مسؤول عن جميع العمليات المحاسبية التي تمت خلال السنة.					
6- يستند المدقق الخارجي على أدلة وقرائن إثبات في تقاريره المقدمة.					
7. يقدم المدقق الخارجي في تقريره رأي فني محايد عن عدالة وصدق القوائم المالية.					

المحور الثالث: يساهم المدقق الخارجي من خلال المصادقة على القوائم المالية بعد تصحيح الأخطاء والتلاعبات وتسجيلها في تقريره، وبالتالي تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية.

أسئلة المحور الثاني:	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
1- يظهر دور المدقق الخارجي في تحسين الأداء من خلال تحديد الكفاءة والإنتاجية في التقارير الخاصة.					
2-يساعد المدقق في زيادة فعالية الأداء في المؤسسة					
3-إن توفر الاستقلالية والحيادية لدى المدقق الخارجي يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره عن المعلومات المحاسبية.					
4- يعتبر تقرير المدقق أداة للوقاية والإنذار عن كل ما يمس إستقرار المؤسسة.					
5- يساعد المدقق الخارجي المؤسسة على معرفة قدرتها الفعلية في تحقيق النمو وزيادة الأرباح.					
6- يقدم المدقق الخارجي النصائح للمؤسسة فيما يتعلق بكيفية التعامل مع مخاطر الأداء.					
7- تقرير المدقق الخارجي حول أداء المؤسسة يرفع من كفاءة المؤسسة وفعاليتها.					

الملحق رقم 02

مخرجات SPSS22

أولا: الجداول التكرارية

العبارة 1					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	6,7	6,7	6,7
	محايد	4	13,3	13,3	20,0
	موافق	13	43,3	43,3	63,3
	موافق تماما	11	36,7	36,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	
العبارة 2					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	3,3	3,3	3,3
	محايد	4	13,3	13,3	16,7
	موافق	17	56,7	56,7	73,3
	موافق تماما	8	26,7	26,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	
العبارة 3					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	6	20,0	20,0	20,0
	موافق	16	53,3	53,3	73,3
	موافق تماما	8	26,7	26,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	
العبارة 4					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	10,0	10,0	10,0
	محايد	3	10,0	10,0	20,0

	موافق	12	40,0	40,0	60,0
	موافق تماما	12	40,0	40,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

العبارة 5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	6,7	6,7	6,7
	موافق	16	53,3	53,3	60,0
	موافق تماما	12	40,0	40,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

العبارة 6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	14	46,7	46,7	46,7
	موافق تماما	16	53,3	53,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

العبارة 7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	6,7	6,7	6,7
	موافق	16	53,3	53,3	60,0
	موافق تماما	12	40,0	40,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

العبارة 8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	16	53,3	53,3	53,3
	موافق تماما	14	46,7	46,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

العبارة 9

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	15	50,0	50,0	50,0
	موافق تماما	15	50,0	50,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

العبارة 10

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	6,7	6,7	6,7
	محايد	6	20,0	20,0	26,7
	موافق	16	53,3	53,3	80,0
	موافق تماما	6	20,0	20,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

العبارة 11

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	5	16,7	16,7	16,7
	موافق	14	46,7	46,7	63,3
	موافق تماما	11	36,7	36,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

العبارة 12

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	10,0	10,0	10,0
	محايد	6	20,0	20,0	30,0
	موافق	12	40,0	40,0	70,0
	موافق تماما	9	30,0	30,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

العبارة 13

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	5	16,7	16,7	16,7
	محايد	2	6,7	6,7	23,3
	موافق	14	46,7	46,7	70,0
	موافق تماما	9	30,0	30,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

العبارة 14

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	10,0	10,0	10,0

	محايد	5	16,7	16,7	26,7
	موافق	13	43,3	43,3	70,0
	موافق تماما	9	30,0	30,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

ثانيا: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

Statistiques

	N		Moyenne	Ecart type
	Valide	Manquant		
العبارة1	30	0	4,1000	,88474
العبارة 2	30	0	4,0667	,73968
العبارة3	30	0	4,0667	,69149
العبارة4	30	0	4,1000	,95953
العبارة5	30	0	4,3333	,60648
العبارة 6	30	0	4,5333	,50742
العبارة7	30	0	4,3333	,60648
العبارة8	30	0	4,4667	,50742
العبارة9	30	0	4,5000	,50855
العبارة10	30	0	3,8667	,81931
العبارة11	30	0	4,2000	,71438
العبارة12	30	0	3,9000	,95953
العبارة13	30	0	3,9000	1,02889
العبارة14	30	0	3,9333	,94443
المحور1	30	0	29,5333	2,76347
المحور2	30	0	28,7667	2,26949
الكلية الدرجات	30	0	58,3000	3,56371

ثالثا: إختبار التوزيع الطبيعي

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
المحور1	,750	30	,223	,897	30	,127
المحور2	,749	30	,237	,958	30	,267
الدرجات الكلية	,712	30	,206	,960	30	,314

رابعا: اختبار صدق الاستبيان

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,747	14

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
المحور1	87,0667	28,064	,516	,728
المحور2	87,8333	35,523	,374	,855

خامسا: مصفوفة الارتباط

Corrélations

		المحور1	المحور2	الدرجات الكلية
المحور1	Corrélation de Pearson	1	,407	,771**
	Sig. (bilatérale)		,971	,000
	N	30	30	30
المحور2	Corrélation de Pearson	,407	1	,631**
	Sig. (bilatérale)	,971		,000
	N	30	30	30
الدرجات الكلية	Corrélation de Pearson	,771**	,631**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	
	N	30	30	30

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

سادسا: إختبار T-test

الفرضيات الفرعية

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
المحور 1	52,589	29	,000	26,53333	25,5014	27,5652

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
المحور 2	62,186	29	,000	25,76667	24,9192	26,6141

الملحق رقم 03

قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

اسم الأستاذ	التخصص	المؤهل العلمي
ختيم محمد العيد	علوم مالية	دكتورا
عريوة رشيد	علوم مالية	دكتورا

الملخص

يعتبر وجود المدقق الخارجي كجهة رقابية خارجية والذي يعتبر بمثابة الترياق المضاد للفساد المالي والإداري، نظرا لإضفائه نوعا من المصداقية والموثوقية على القوائم المالية، من أجل ضمان الثقة لأصحاب المصالح والمساهمين وكل الأطراف المعنية، حيث أن قيام المدقق الخارجي بهذا الدوري المحوري يفرض عليه أن يبقى محافظا على استقلاليته التي يعد شرطا أساسيا لمهنة تدقيق الحسابات.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المدقق الخارجي في تحسين أداء بالمؤسسة الاقتصادية، حيث تطرقنا في الجانب النظري إلى الاطار العام للتدقيق الخارجي وأشرنا الى تقرير المدقق الخارجي وأنواعه، بالإضافة إلى دراسة الأداء وتقييمه وكيفيه تحسينه بالنسبة للمدقق الخارجي، أما في الجانب التطبيقي للدراسة الذي هو في الحقيقة انعكاس للجانب النظري، قمنا بتحليل نتائج الإستبيان الذي وجه إلى عينة من الإطارات في مؤسسة مطاحن الحضنة، حيث استخدمنا الاختبارات والمعالجات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى نتائج ذات دلالة تدعم موضوع الدراسة، وانطلاقا مما سبق تم التوصل إلى إثبات صحة الفرضيات المطروحة من طرف الباحث، ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن المدقق الخارجي يعمل على زيادة كفاءة وفعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: المدقق الخارجي، المدقق الداخلي، التقرير، الأداء، القوائم المالية، الكفاءة والانتاجية

Résumé: L'auditeur externe autant que contrôle externe est considéré comme un antidote contrôle la corruption financière et administrative, il donne la crédibilité et la fiabilité aux états financiers pour aussi la confiance des parties prenants et actionnaires, son rôle l'oblige d'etre indépendant, cette indépendances est une condition essentielle dans le métier de l'auditeur externe.

Cette étude a pour objet de mettre en exergue le rôle de l'auditeur externe de l'amélioration de la performance des entreprises économiques, dans la partie théorique, nous avons évoqué les diffèrent types de rapports de l'auteur externe, ainsi que l'étude de la performance et son évaluation et comment l'amélioré par-rapport a l'auditeur externe, dans la pratique nous avons analyser les résultats du questionnaire objet d'un sondage pour un échantillon des cadres de l'entreprise des MOLINS HODNA, nous avons utilisés le traitement statistique, le résultat de cette étude est l'acceptation des hypothèses formulés par le chercheur, et parmi ces résultats, l'auditeur externe participe à l'amélioration, de l'efficacité et l'efficience de la performance de l'entreprise économique.

Mots-Clés: *Auditeur externe,* Auditeur interne, *le rapport, la performance, les états financiers, l'efficacité et la productivité.*

.